جامعـة العـلوم التطبيـقية الخاصـة

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا

أثر استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف: دراسة تطبيقية على شركات الصناعات البلاستيكية بالمملكة العربية السعودية

" The Impact of Using cost target on cost contract: An empirical study on plastic industrial firms in Saudi Arabia "

إعداد الطالب

سعيد سعد آل مغضي

إشراف الأستاذ الدكتور

جبرائيل كحالة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة العلوم التطبيقية

الفصل الثاني

2009/2008

قرار لجنة المناقشة

إهداء

إلى اللذين قال فيهما الحق سبحانه وتعالى:

وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا

إلى روح والدي

رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه.

إلى أمي الغالية

حفظها الله .

إلى أخواتي وإخوتي رفقاء دربي وحياتي.

إلى جميع الأهل والأقارب.

إلى كل الأصدقاء الأوفياء.

أهدي هذا العمل المتواضع.

سعيد

شكر وتقدير

أشكر الأستاذ الدكتور جبرائيل كحالة على تكرمه بالإشراف على هذا العمل، كما أشكره على رحابة صدره ورقيه في التعامل معي وعلى ما قدمه لي من إرشاد وتوجيه خـلال فتـرة إعداد هذا العمل، كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لما سـتقدمه لـي مـن نـصائح وتوجيهات لإنجاز هذا العمل، كما أشكر الكادر التعليمي ممثلاً في عمادة كلية الدراسات العليـا وكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية وقسم المحاسبة.

كما أتقدم بالشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل

الباحث

فهرس **المحتويات**

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تاثير استخدام التكلفة المستهدفة في الرقابـة علـى التكاليف. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم اختيار شركات الصناعات البلاسـتيكية بالمملكـة العربية السعودية لإجراء الدراسة عليها، وقد تم تحديد ثلاثين شركة من شـركات الـصناعات البلاستيكية المرخصة التي تضمنتها قاعدة المعلومات بوزارة التجارة والـصناعة لعـام 2008 كعينة للدراسة. ولقد تم تصميم استبانة كأداة للقياس.

تضمنت الدراسة مجموعة من الفرضيات ذات العلاقة بالبحث لعل من أبرزها، مساهمة التخطيط الطويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحقيق رقابة أفضل على التكاليف، وكذلك مـسعى التكلفة المستهدفة -خلال مرحلة التصميم- لتحقيق أكبر قدر ممكن مـن الوفـورات التكاليفيـة وانعكاس ذلك إيجابا على الرقابة على التكاليف. ولقد تم إختبار الفرضيات باسـتخدام أسـاليب إحصائية متعددة مثل إختبار (ت) للعينة الواحدة واختبار ANOVA. وخلصت الدراسـة إلـى عدد من النتائج منها أن مشاركة العاملين بشكل عام وفريق هندسة القيمة بـشكل خـاص فـي مرحلة التخطيط يساعد في تحقيق الحد الأدنى للتكلفة مع إبقاء المنتج عند مـستوى عـالٍ مـن الجودة والأمان كما تساعد في عملية الرقابة ،وأن تحديد السعر المستهدف للمنتج يخلق نوعا من الرقابة على التكاليف. كما توصلت الدراسة إلى عدد مـن التوصـيات كـضرورة الاسـتعانة بالأساليب الهندسية المساعدة في تطوير المنتج مع الاحتفاظ بالحد الأدنى للتكلفة، وإلى الـتخاص من صفات وخصائص المنتج التي لاتضيف قيمة ولا تحقق منفعة للمستهلك، وإلى أهمية تحديـد السعر المستهدف انطلاقا من الوضع التنافسي للسوق ورضى المستهلك لان ذلك سـوف يخلـق نوعا من الرقابة على التكاليف.

الفصل الأول

منهجية الدراسة

الفصل الأول
منهجية الدراسة

1-1 مقدمة :

في ظل ظروف تنافسية محدودة كانت نظم التكاليف التقليدية كافية وتغطي احتياجات منظمات الأعمال. أما اليوم، ونتيجة لمناخ اقتصادي عالمي تسوده منافسة عالمية واحترافية، فقد تكشف ما تعانيه الأنظمة التقليدية من قصور وضعف، وباتت الحاجة ملحة إلى تبني مفاهيم تكاليفية عملية وحديثة تتناسب ومتطلبات هذا العصر. فبرز مفهوم التكلفة المستهدفة لسد نواقص وثغرات أنظمة التكاليف التقليدية من جهة، وسعيا إلى الوصول بالمنتج إلى أدنى تكلفة ممكنة لزيادة القدرة التنافسية والحفاظ على الجودة العالمية من جهة أخرى. وعلى الرغم مما يعتري مدخل التكلفة المستهدفة من بعض الثغرات مثل حاجته إلى جهد كبير وساعات عمل طويلة تشكل ضغطا على فريق العمل، أوتعذر تطبيقه في بعض الصناعات وخاصة الغذائية منها. إلا أن مدخل التكلفة المستهدفة يظل الأنسب لمنظمات الأعمال سعيا إلى تحقيق التنافسية في ظل العولمة والاقتصاديات المفتوحة، ومن هنا جاءت هذه الدراسة محاولة أن تحدد مفهوم التكلفة المستهدفة وبيان أثرها في عملية الرقابة على التكاليف، وذلك من خلال محاولة تطبيق هذه الدراسة على شركات الصناعات البلاستيكية في المملكة العربية السعودية، سعيا إلى الخروج بنتائج يستفاد منها عمليا على أرض الواقع.

2-1 مشكلة الدراسة:

من خلال دراسة الأساليب التقليدية لاحتساب التكلفة والسعر يتضح لنا ضعف الإجراءات الرقابية على احتساب التكلفة، والتي تؤدي بالتالي إلى المبالغة في احتسابها وآثار ذلك على سعر المنتج، لذا يحاول البحث تسليط الضوء على هذه المشكلة من خلال الإجابة على الأسئلة الآتية:

- إلى أي مدى تسهم استراتيجية التخطيط الطويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف؟
- ما مدى قدرة التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج على تحقيق وفورات تكاليفية تنعكس إيجابا على الرقابة على التكاليف؟
- ما أثر تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف؟

- هل يؤدي تضييق الفجوة التكاليفية إلى تحقيق رقابة أفضل على التكاليف؟

1-3 أهمية الدراسة :

في ظل ظروف المنافسة والتغيرات المستقبلية ونتيجة لأوجه القصور الموجـودة فـي النظم التقليدية، كان لابد من تخفيض التكلفة والرقابة عليها لمحاولة تحسين المزايـا التنافـسية لتحسين الجودة، أي خفض تكاليف دورة حياة المنتج مع زيادة جودته في كل مراحـل إنتاجـه وإرضاء رغبات المستهلكين، ونظرا لاعتماد التكاليف المستهدفة على عوامل ومتغيرات السوق -كما أثبتت العديد من الدراسات التي أجريت- فان تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلـى تحسين الجودة وخفض التكلفة والإسراع بتقديم المنتج للسوق حيث أن البيئة التنافسية التي تعمل فيها الشركات لا تحتمل الخطأ أوالتأخير، ومن هنا جاءت أهمية هـذه الدراسـة حتـى يتـسنى للشركات الصناعية على وجه الخصوص الاستفادة من نتائجها.

1-4 أهداف الدراسة:

يسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان أوجه القصور في الأساليب التقليدية المتبعة في الرقابة على التكلفة.
2. تحديد مفهوم التكلفة المستهدفة خلال مراحل دورة حياة المنتج لغرض بيان أثـر ذلـك على تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف.
3. التعرف على مدى إسهام استراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف ؟
4. بيان مدى قدرة التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج على تحقيق وفورات تكاليفية تنعكس إيجابا على الرقابة على التكاليف ؟
5. بيان أثر تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف ؟
6. التعرف على أثر تضييق الفجوة التكاليفية على الرقابة على التكاليف ؟

1-5 فرضيات الدراسة:

يسعى الباحث لمحاولة إثبات أربع فرضيات تتمثل في:

1. مساهمة استراتيجية التخطيط الطويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحـسين الرقابـة علـى التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية.

2. سعي التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج إلى تحقيق اكبـر قـدر مـن الوفـورات التكاليفية مما ينعكس إيجابا على الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاسـتيكية.
3. تأثير تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية .
4. تضييق الفجوة التكاليفية يؤدي إلى تحقيق رقابة أفضل على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية.

1-6 الدراسات السابقة

1-6-1 الدراسات العربية:

1-6-1-1 موسى (2008)، بعنوان "**ماهية التكاليف المستهدفة**".

وقد أوضحت الدراسة أن هناك العديد من أوجه القصور في النظم التقليدية للتكاليف، وقد كانت أوجه القصور هذه هي الدافع للبحث عن بديل أفضل. ومن أهم أوجه القصور التي تعاني منها النظم التقليدية ما يأتي:

1. إذا أرادت النظم التقليدية إجراء تخفيض للتكلفة فأنها تقصد بذلك التخفيض تقليـل فـرص الضياع والتلف بالشركة دون الأخذ في الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.
2. تعطي النظم التقليدية الأولوية لتخفيض سعر البيع وبما يتناسب مـع الـسوق دون حـساب تخفيض التكلفة للمحافظة.
3. وفقاً للنظم التقليدية أن التكاليف التي تم تحميلها على المنتج تكون المحدد الرئيسي في تحديد سعر البيع دون النظر إلى سعر السوق مسبقا.
4. تأخذ النظم الحديثة بعين الاعتبار قرارات وتصرفات واقتراحات المـوردين قبـل عمليـة الإنتاج على العكس من النظم التقليدية التي لا تهتم بتلك الاقتراحات إلا بعد الانتهـاء مـن عملية الإنتاج.
5. تبدأ النظم الحديثة في تحديد التكلفة أولا، ثم يضاف هامش الربح ليصبح بذلك سعراً للبيع.

وقد جاءت نتائج وتوصيات الدراسة كما يأتي:

1. يهتم مدخل التكلفة المستهدفة بالتكاليف في مرحلة التصميم والتطوير أي قبل حدوث التكلفة.
2. قد تتساوى التكلفة المسموح بها مع التكلفة المستهدفة وذلك عندما يكون التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة مساوياً للصفر.
3. يمكن للمنظمة الاختيار بين أدوات عديدة لتحجيم التكلفة للوصول بالتكلفة المبدئية للمنتج إلى مستوى التكلفة المستهدفة.
4. الوصول إلى التكلفة المستهدفة لا يعني نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة للبحـث عن مواطن لاختراق التكلفة.
5. مدخل التكلفة المستهدفة قد يعني ضمنا مشاركة جميع العاملين بالمنظمة في إدارة التكلفة.
6. ضرورة الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة لدورة حياة المنتجات.
7. ضرورة دعم الإدارة العليا لمدخل التكلفة المستهدفة.

ضرورة حرص الإدارة للقضاء على الصعوبات التي تواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حتى تستطيع المنظمة الاستفادة من مزايا ذلك المدخل.

2-1-6-1 عطوي (2007-2008)، بعنوان "**دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف**".

كان الهدف من الدراسة هو:

1. البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه.
2. إثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف وأنه يمكن للمؤسـسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.
3. إبراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

وخلصت الدراسة إلى:

1. اختلاف البيئة الاقتصادية التي تنشط فيها المؤسسات في خصائصها وسماتها عما كانت عليه قبل سنوات الثمانينات، مما فرض متغيرات تنافسية وتحديات ينبغي أن تأخذها المؤسسات في الحسبان للمحافظة على بقائها واستمراريتها.
2. تمثلت أهم خصائص البيئة الاقتصادية الحديثة في اشتداد المنافسة وعولمة الأسواق والتطور في أنظمة الاتصالات ووسائل النقل مما دعم المنافسة على المستوى العالمي وخلق الحاجة إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب الداخلية للمؤسسات والبيئة الخارجية وما يسودها من متغيـرات إقتصادية خاصة بالمنافسة أورغبات العملاء.
3. في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بإنتاج منتجات متجددة، ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، كما أصبحت مطالبة بالتمتع بمرونة لمواجهة قـصر دورة حياة المنتجات، طلبات العملاء المتنوعة واشتداد المنافسة العالمية.
4. مع المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية أصبحت أسعار المنتجات تحددها الأسواق، وبذلك تـم الانتقال من تغطية ارتفاع التكلفة بزيادة الأسعار ليصبح السعر هوالذي يفرض التكلفة.
5. كل هذه المعطيات الجديدة للبيئة الاقتصادية جعلت أنظمة التكاليف التقليدية لا تـتلاءم معهـا وفرضت الحاجة إلى الاهتمام بتطوير أنظمة تكاليف حديثة تشدد على جمع وتسجيل معلومات مالية وغير مالية، كمية ونوعية حول المتغيرات التنافسية الجوهرية والتي تدعم اسـتراتيجية المؤسسة، والتركيز على إدارة التكلفة وتطوير أنظمة محاسبية تسمح بفهم التكاليف.

6. تأثير بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم أنظمة محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمهـا : أهداف محاسبة التكاليف، هيكل التكلفة، طرق التحميل، مضمون التقارير، طريقة احتـساب التكلفة، الرقابة على التكاليف، التحليل الاستراتيجي والمرحلة التي يتم فيها مراقبة التكـاليف. وتطلب ذلك إعادة النظر في أنظمة التكاليف التقليدية حيث تتطلب هذه البيئة أسـاليب جديـدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتواءم والمتطلبـات التكنولوجيـة الحديثـة وعوامل المنافسة التي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد.
7. أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفـة وإنمـا نظـام متكامـل لـلإدارة الاستراتيجية للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق من حيث تحديد الـسعر التنافسي ومتطلبات العملاء وتحديد خصائص المنتج واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأربـاح المراد تحقيقها لتحديد هامش الربح المرغوب عند تحديد التكلفة المستهدفة. وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم تخفيض التكلفة المقدرة لامتصاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة.
8. من خلال الدراسة التطبيقية أمكن إثبات أنه يمكن استعمال التكلفة المستهدفة وتحليـل القيمـة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار تحليل وظيفي.

1-6-1-3 مصري، ومخللاتي (2006)، بعنوان "**أسلوب تحليل سلاسـل القيمـة لأغـراض خفض التكاليف**".

وقد هدفت الدراسة إلى:

1. إلقاء الضوء على أسلوب سلاسل القيمة كإحدى أدوات التحليل الاستراتيجي الحديثة لتخفيض التكلفة.
2. بيان أثر تطبيق سلاسل القيمة على خفض التكلفة.
3. بيان علاقة سلاسل القيمة مع أساليب تخفيض التكلفة القديمة والحديثة.

وجاءت نتائج الدراسة:

1. إن استخدام المصطلح الشامل لسلسلة القيمة إنما يعني التركيز على كافة وظائف الأعمـال المتعلقة بالمنتج أوالخدمة من البداية إلى النهاية.
2. أن تحليل سلاسل القيمة يبقى ناقصا إذا كان مقتصرا على الشركة فقط ، فكما أن للـشركة سلسلتها من القيمة ، فإن هذه السلسلة ترتبط أيضا بسلاسل القيمة للأطراف الخارجية مثـل سلسلة القيمة للموردين وسلسلة القيمة للمستفيدين أوالمشترين الصناعيين وغيـرهم ، وكـل سلسلة للقيمة لها مدخلاتها وعملياتها ، أي نظـام تحويـل المـدخلات إلـى مخرجـات،

والمخرجات من سلع وخدمات تمثل القيمة الكلية المتراكمة من الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية ، وينتج عن هذا الواقع ارتباط الميزة التنافسية للشركة بامتداداتها الأمامية والخلفية، أي بسلسلة القيمة للأطراف التي تغذي الشركة بعناصر المدخلات وسلسلة القيمة للأطراف التي تتولى شراء أوتوزيع أوتسويق منتجات وخدمات الشركة.

1-6-1-4 السعدي (2005)، بعنوان "**أثر الميزة التنافسية على خفض التكلفة ورفع الأداء في القطاع الصناعي المصري**".

وهدفت الدراسة إلى:

1. خفض تكاليف دورة حياة المنتج مع زيادة جودته في كل مراحل إنتاجه وإرضاء رغبات المستهلكين، ففي ظل ظروف المنافسة والتغيرات المستقبلية لابد من تخفيض التكلفة والرقابة عليها لمحاولة تحسين المزايا التنافسية لتحسين الجودة وكيفية استخدام ذلك في ترشيد القرارات الإدارية في الوحدات الاقتصادية.
2. محاولة تخفيض التكاليف في ظل بيئة المنافسة الحادة وفي ظل الأسواق المتغيرة وغير المستقرة ، وأثر ذلك على البيئة المصرية والقطاع الصناعي المصري وخصوصا بعد توقيع اتفاقية التجارة العالمية GATT والتعرفة الجمركية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التكلفة المستهدفة تهتم بخفض التكاليف خلال مراحل دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة البحوث والتطوير ثم أنشطة التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق والتوزيع والبيع وأخيرا خدمة ما بعد البيع مثل الصيانة وفى النهاية التخلص من المنتج.

1-6-1-5 شاهين (2004)، بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج**".

وهدفت الدراسة إلى:

1. توضيح أن إدارة الجودة الشاملة تعتبر من أهم الموضوعات الإدارية الحديثة كمفهوم قادر على خلق المزايا التنافسية والتطوير الدائم، وتحقيق رغبات العملاء التي تشمل تخفيض تكاليف الإنتاج في وسط بيئة الأعمال التي تتميز بالتغييرات السريعة والمتلاحقة، وهذه التغيرات دفعت بمسؤولي المنظمات للاهتمام أكثر وأكثر برغبات المستهلكين وجمع المعلومات عن خصائصهم واحتياجاتهم والعمل على تلبية رغباتهم.
2. وهناك عامل آخر شجع على الاهتمام بعامل الجودة وهومحدودية الموارد الاقتصادية وزيادة النموالسكاني فمهما كانت الموارد متاحة فإن لها حدودا معينة، وبالتأسيس لما سبق رأى

الباحث أن المنظمة يجب أن تصل إلى أهدافها بالشكل الأمثل فيما يخص الوقـت والتكلفـة والجودة وموازنة ذلك مع رغبات المستهلك.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن خفض التكاليف جاء في المرتبة الأولـى في جدول اهتمامات حلقات الجودة حسب الأهمية.

1-6-1-6 يحضيه (2003)، بعنوان "**إدارة الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميـزة التنافـسية للمؤسسة الاقتصادية".**

وهدفت الدراسة إلى:

1. تطوير الميزة التنافسية واعتبارها هدفا استراتيجيا تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقـه في ظل التحديات التنافسية الشديدة للمناخ الاقتصادي الجديد، إذ ينظر إلى الميزة التنافـسية على أنها قدرة المؤسسة على تحقيق حاجات المستهلك أوالقيمة التي يتمنى الحصول عليهـا من المنتج.
2. وقد أكد الباحث على أن الميزة التنافسية قد تنشأ من القيمة التـي باسـتطاعة المؤسـسة أن تخلقها لعملائها وقد تأخذ تلك القيمة شكل السعر المخفض، أوتقديم منافع متميزة في المنـتج مقارنة بالمنافسين.

وجاءت الدراسة بنتائج عدة لعل أهمها إمكانية التمييز بين نوعين من الميزة التنافسية:

1. ميزة التكلفة الأقل التي تتحقق كنتيجة لقدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتجها بأقل تكلفة ممكنة.
2. ميزة الجودة العالية التي تتفوق من خلالها المؤسسة على منافسيها بتقديم منتج متميز وعالي الجودة وذي قيمة كبيرة في نظر المستهلك.

1-6-2 الدراسات الأجنبية:

1-6-2-1 Sannapa, (2008),**"Product Life–Cycle Costing: How Organizations can use Product Life Cycle Cost Management to Drive Target Cost Sourcing".**

هدفت الدراسة إلى أهمية اعتماد الشركة لمنهج التكلفة المستهدفة واستثمار فوائدها لكل من المنتج والمستهلك من خلال ترشيد التكلفة ووضع معايير الإنتاج، لكي تخلق بذلك جيلا جديدا من سلسلة قنوات التوزيع التي تضمن النجاح في توفير ما يريد العميل الحصول عليه، وبذلك تصبح شركة ناجحة، وبعبارة أخرى أن الشركة لن تنجح ما لم ينجح العميل في الحصول على ما يريده. وجاءت نتائج الدراسة لتوضح أن منهج التكلفة المستهدفة يضمن كافة الحلول فيما يخص تقليل مخاطر الشركات المنتجة وخفض التكاليف والتسويق الأمثل من خلال تلبية رغبات

العملاء في الحصول على ما يريدون من خلال مشاركتهم بخبرات الشركة في سوق تنحسر فيه الميزة التنافسية للمنتج بسبب تقليد المنتجات وطرحها بالسوق بتكلفة أقل. إذن لماذا لا تعتمد الشركات منهج التكلفة المستهدفة لكي تمنع تقليد السلع وبيعها بأسعار مخفضة؟ فبإتباع هذا المنهج سوف يتفق العميل مع المصنع للوصول إلى الأفضل للمستهلك ومنع تقليد التصنيع والمحافظة على أصالة المنتج مع الشركة المصنعة وذلك من خلال البحث عن البدائل من جانب الشركات للمحافظة على مواردها وعملائها.

1-6-2-2 A study prepared by National Chengchi University Research Team. (2007), **"Long Run Pricing Decisions and Cost Management".**

استهدفت الدراسة السعر المتوقع للمنتج أوالخدمة الذي سيقوم بدفعه المستهلك. وتناولـت الدراسة التكلفة التي تستهدفها الشركات لمنتجاتها سواءً سلعة كانت أم خدمة، وبحيـث تعطـي سعراً سوقيا تنافسيا وتستطيع الشركة –من خلاله- الحصول على الـربح المرغـوب حـسب المعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر التنافسي – الربح المرغوب

وعلى الرغم من أن التكاليف الحاصلة في مرحلة التصميم قد يعتمد عليها فـي تحديـد نسبة مئوية صغيرة من التكاليف الإجمالية خلال دورة حياة المنتج، فأن قرارات مرحلة التصميم تلزم الشركة بتكاليف معينة ترتبط بإنتاج وتسويق منتج معين. وخلصت الدراسة إلى أن نجـاح الشركة في مرحلة التصميم يتوقف على عدة عوامل مثل وقت التـسويق، تخفـيض التكـاليف المتوقعة، تطوير التصنيع، وتخطيط وتصميم العمليات.

كما أكدت الدراسة على أنه لا يمكن التقليل من شأن وأهمية المعلومات التي تقوم بجمعها الشركة في كل مرحلة من دورة حياة المنتج وكذلك التغذية الراجعة من العميل.

1-6-2-3 Kucakulah, and Austill (2006), **"Product Development & Cost Management Using Target Costing: A Discussion and Case Analysis".**

لقد هدفت الدراسة إلى استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لتطوير الإنتاج وإدارة التكـاليف وبيان أسباب استخدامها في تخطيط الإنتاج، وكذلك لتوضيح عمليات التكلفة المستهدفة وفوائدها وصعوبات استخدامها، وذلك من خلال دراسة حالة شركة لتصنيع الـدواجن. وجـاءت نتـائج الدراسة لتوضح أن استخدام التكلفة المستهدفة في مزارع كراندون قد مكنها من الاستمرار فـي العمل بطريقة منهجية وكفؤة وفعالة. فقد كانت الشركة تعمل بطريقة جيدة ولكن لم يكن لها ميزة تنافسية من حيث المنتج الذي تطرحه في السوق، وقد تم تحديد سعر السوق حـسب خـصائص

المنتج المرغوب من المستهلك والخطوة التالية كانت الإبقاء على هامش ربـح مقبـول لتـاجر التجزئة. وكان هذا أهم أهداف كراندون. وقد تم تحديد الأرباح بطريقة السعر بالتكلفة، وكانـت الأرباح ضمن التكلفة، وتمثلت الخطوة الثالثة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة حيث تم حساب تكاليف الإنتاج المسموح بها. وهكذا أصبحت كراندون من أكبر المـوردين لمحـلات الـسوبر ماركت ومحال البقالة من خلال المحافظة على تكلفة ونوعية المنتج وسعر المنتج الذي تطرحـه في السوق بنوعيه المجمد والطازج ولكل عميل أن يختاره حسب السعر الذي يلائمه.

1-6-2-4 NHS Working Group (2005),**"Target Costing in the NHS"**

دراسة أجراها اعضاء المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين CIMA(2005) العـاملون في شركة (NHS Working Group) نشرت من قبل الشركة. وقد أوضحت الدراسة إلـى أن تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركة قد أتاح الفرصة لتطوير جوهري والارتقاء بمستوى تلبيـة الخدمات الطبية في مجال رعاية المرضى.

وكان من نتائج الدراسة التي أثبتتها الشركة بشكل عملي لديها أن اتباع هذا المنهج فـي إدارة التكاليف رفع أداء وكفاءة العديد من الشركات التابعة لها أسوة بالشركات المصنعة الكبرى مثل شركة تويوتا. حيث قبلت التحدي في مجال الإنتاج بما هومتاح من الموارد بحيث أظهـرت كفاءة وعمق في إدارة الموارد المالية الذي انعكس على خفض تكاليف الخدمات والصيانة أيضا وزيادة الأرباح بنفس الوقت كون الشركة أصبحت أكثر تلبية وتسويقا لأنها تأخذ رأي العميل لما تصنعه له قبل التصنيع وهكذا أصبحت تبيع أكثر.

1-6-2-5 Chen and Chung (2002), **"Cause–Effect Analysis for Target Costing".**

هدفت الدراسة إلى مساعدة الشركة في تكامل وظائفها المحاسبية من ضـمن عملياتهـا الإدارية وذلك لمساندة استراتيجيتها التنافسية بفاعلية.

وخلصت الدراسة إلى أن التكلفة المستهدفة قد حولـت دور المحاسـبة التقليديـة مـن المعلومات إلى التأثير الفعال، ويتضمن هذا التأثير الناجح تكامل الوظائف المحاسبية والعمليـات الضرورية لتطوير عمل الشركة. ويعتبر مثل هذا التكامل جوهر المحاسبة الإدارية، وهكذا فإن المحاسبة الإدارية لم تعد تؤكد على التكيف من خلال الأنظمة الموجودة حاليا بل إنها بدلا مـن ذلك قد أصبحت تصقل تلك الأنظمة بقوة. وتكون عمليات التحول هذه متزامنة عادة مع عمليات

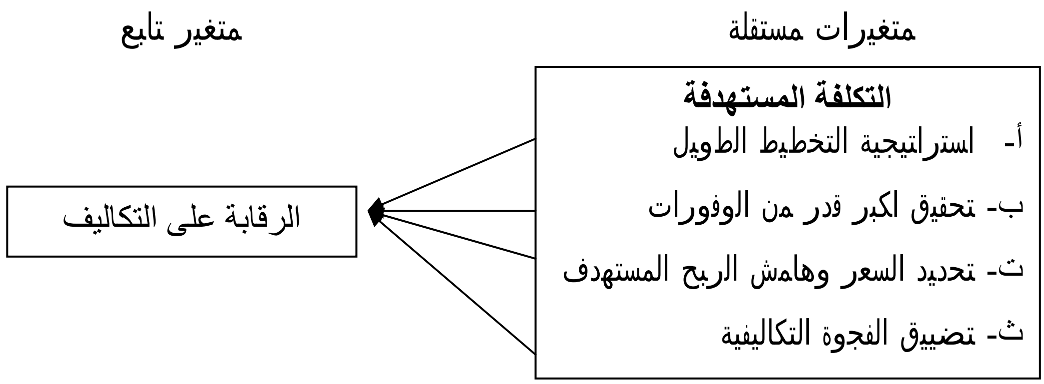
تدفق الموارد الذي يستدعي حركة المواد من الموردين إلى المصنعين وهذه الحركة من مكـان أوقسم إلى آخر في الشركة ومن الشركة المصنعة إلى المستهلك وفي كل مرحلة من المراحـل تضاف القيمة إلى المنتج، وستقوم الشركة المصنعة في كل مرحلة بإعادة هندسة الإنتاج وتجري التحسينات الأفقية على المدى الطويل لزيادة القيمة المضافة إلى المنتج وتقليص التكاليف.

1-7 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بعد استعراض الدراسات العربية والأجنبية السابقة، وما توصل إليه الباحثون من نتـائج في دراساتهم عن التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف، يرى الباحث أهمية التكلفة المستهدفة في خفض التكاليف والرقابة عليها في المنشآت في ظل ظروف المنافسة والتغيرات المـستقبلية في بيئة الأعمال لمحاولة تحسين المزايا التنافسية وتحسين الجودة واستخدام ذلـك فـي ترشـيد القرارات الإدارية في المنشآت، وهوما تسعى هذه الدراسة إلى تغطيته والإجابة عليه من خـلال استعراض الإطار النظري وما سبق من دراسات في هذا الصدد، إضافة إلـى جمـع البيانـات وتحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS للخروج بنتائج موثقة ومحكمـة لغـرض مقارنتها مع ما توصل له الباحثون السابقون في هذا الصدد، وذلك للخروج بصورة نهائية بنتائج وتوصيات يستفاد منها في التطبيق العملي في المنشآت.

وسوف تستخدم هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الاستنباطي، متناولة الـصناعات البلاستيكية في السوق السعودي وهوما لم يتعرض له الباحثون السابقون من دراسة وتحليل.

1-8 نموذج الدراسة:



الشكل (1) العلاقة بين متغيري الدراسة

1-9 أسلوب الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التعرف على الأثر الناجم عن استخدام التكلفة المستهدفة على عملية الرقابة على التكاليف، والتعرف على مفاهيم التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف، ومدى تطبيق الشركات السعودية للتكلفة المستخدمة وأثرها في عملية الرقابة على التكاليف، واستقصاء المعوقات التي تواجهها خلال التطبيق.

وستعتمد عملية جمع المعلومات والبيانات على الأساليب الآتية:

- الجانب النظري: ما توفر من مصادر عربية وأجنبية من كتب ومراجع وبحوث ودوريات عن التكلفة المستهدفة وعملية الرقابة على التكاليف.
- الجانب العملي: استبانه تقوم على جمع البيانات وتحليلها.

1-10 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من شركات الصناعات البلاستيكية بالمملكة العربية السعودية المقيدة في سجلات إدارة الإحصاء والمتابعة الصناعية بوزارة التجارة والصناعة بالمملكة العربية السعودية حتى 1/ 1/ 2009 م حيث بلغ عددها 300شركة، حيث تم اختيار عينة بلغت 10% من مجتمع الدراسة، وتم اختيارها بحث تشمل أكبر 30 شركة من حيث الطاقة الانتاجية حيث تتجاوز الطاقة الانتاجية 10000طن سنويا، وتم توزيع أداة الدراسة على 90 موظف من العاملين فيها في التكاليف المحاسبية في قسم المحاسبة، وذلك بواقع 3موظفين من كل شركة.

الفصل الثاني

التكلفة المستهدفة
والرقابة على التكاليف

الفصل الثاني

التكلفة المستهدفة والرقابة على التكاليف

مقدمة:

شـهد مطلع القرن العشرين تطوراً سريعا بسبب تميز الأسواق فـي تلـك الفتـرة بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، الأمر الذي أتاح للمنشآت تحقيق الأرباح والنمو من خلال تعويض ارتفاع التكاليف بالزيادة في الأسعار. وبسبب ما شهدته الأسواق في تلك الفترة من نـدرة فـي المنتجات، فقد كان الانشغال الرئيسي للمنشآت هو الإنتاج مهما كانت التكلفة لأن البيع سـيكون مضمونا وبالسعر الذي ستفرضه المنشأة، فيكفي أن يتم حساب تكلفة المنتج وإضافة الهامش الذي تريد المنشأة تحقيقه ليتحدد سعر البيع ولذلك فقد كانت أنظمة التكاليف تتم بحساب التكلفة فقـط. أما حاليا ومع انتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض وارتفاع حدة المنافسة، أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة لا يتناسب مع المحيط الحالي ، فـسعر البيـع أصبح يتحدد وفقا لسعر السوق و أصبحت المنشآت لا تهتم بالإنتاج فحسب بل بضمان تـسويق ما تقوم بإنتاجه، مما أدى إلى ظهور المنافسة على الإنتاج بأعلى جودة وبأقل تكلفة وتعاظمـت الحاجة للرقابة على التكاليف خلال دورة حياة المنتج ابتداء من ظهور الفكرة وحتى التخلص من المنتج.

وتحقيقاً لذلك، سوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال مبحثين هما:

المبحث الأول: التكلفة المستهدفة.

المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف.

2-1 المبحث الأول: التكلفة المستهدفة

2-1-1 المقدمة:

لم تعد النظم التقليدية للتكاليف قادرة على التكيف الإيجـابي مـع ثـورة التكنولوجيـا الصناعية الهائلة ومناخ الاقتصاد العالمي المتقلب ولم تعد تتوافق مـع اسـتراتيجيات المنـشآت الاقتصادية التي تهدف للوصول إلى ميزة تنافسية مستدامة.

ففي ظل البيئة الاقتصادية الجديدة افتقدت نظم التكاليف التقليدية القـدرة علـى تـوفير المعلومات الملائمة لمتطلبات هذه البيئة وأصبحت تلك المعلومات تثير شكوك وتساؤلات متخذي القرارات حول مدى صحتها ودقتها.

لقد أصبحت رغبات العملاء وتوقعاتهم حول السلع والخدمات وتقييمهم لها هـي سـيدة الموقف وهي الهدف المنشود الذي تسعى إدارات المنشآت الصناعية لتحقيقه بأقل تكلفة ممكنـة مع المحافظة على مستوى عالٍ من الجودة والكفاءة.

كما لم يعد الحصول على عملاء جدد أوالإبقاء على العملاء الحاليين هوالمؤشر الحقيقي للقدرة على المنافسة، وإنما باتت القدرة على التنبؤ بطلباتهم وتفضيلاتهم هي المؤشر الحقيقي.

لذا كان على إدارات تلك المنشآت البحث عن نظام تكاليفي يدعم استراتيجياتها بدلا عن نظم التكاليف التقليدية فكان نظام التكلفة المستهدفة، حيث مكن هذا النظام المنشآت التي عملـت على تطبيقه من تحقيق مراكز تنافسية متقدمة على الصعيدين المحلي والعالمي ولعـل التجربـة اليابانية أكبر شاهد على ذلك.

2-1-2 إدارة التكلفة:

تعرف إدارة التكلفة بأنها أساليب وأنشطة تتيح للمديرين تخطيط ومراقبة القرارات قصيرة وطويلة الأجل والتي تؤدي إلى رفع القيمة بالنسبة للعملاء وتخفيض تكاليف المنتجات والخـدمات، وهذا يجعل من إدارة التكلفة جزءا أساسيا في استراتيجيات الإدارة العليا للمنظمة وتطبيقها.

2-1-3 نظام إدارة التكلفة:

يعتبر نظام إدارة التكلفة جزءاً هاماً من نظام المعلومات والمراقبة الإداري يختص بوضع الطرق والأساليب المتطورة لتخطيط ومراقبة أنشطة المنظمة المسببة للتكلفة والمتعلقة بالأهداف قصيرة المدى والإستراتيجيات طويلة المدى. ويجب أن يزود نظام إدارة التكلفة الفعال المـديرين بالمعلومات الضرورية لتحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على مركز تنافسي في المدى الطويل.

وتتلخص الأهداف الأساسية لهذا النظام في الآتي :

1. استخدام مسببات التكلفة (**Cost Drivers**) في تحديد تكاليف المنتجات.
2. تقييم أداء مراحل دورة حياة المنتج أوالخدمة.
3. تحسين فهم العمليات والأنشطة.
4. مراقبة التكاليف.
5. قياس الأداء.
6. تمكين المديرين من تحقيق استراتيجيات المنظمة.

2-1-4 مدخل إدارة التكلفة في ظل النظام التقليدي:

في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة لم يعد يقتصر نظام التكاليف على حساب التكلفة فقـط، بل أصبح يوفر المعلومات والبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. لـذلك فـإن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات المناسبة التـي تتـواءم مـع هـذه المتطلبات، كما أثيرت شكوك حول مدى دقة المعلومات التي توفرها والتي قـد تكـون مـضللة لمتخذي القرارات نظرا للتأثير الكبير للبيئة الجديدة على هيكل وسلوك التكاليف.

فالنظام التقليدي للتكاليف والربحية يقوم على استخدام أسلوب (Cost plus)، حيث يستند هذا الأسلوب التقليدي إلى تقدير تكاليف إنتاج المنتج أولا ثم يتم إضافة الربح المـستهدف مـن المنتج إلى التكاليف وصولا إلى سعر البيع في الأسواق، وعندما لا يجد هذا السعر قبـولا فـي

الأسواق تبدأ الإدارة بالتفكير في إيجاد وسيلة أووسائل لخفض التكاليف، وهذا الأسلوب لم يعـد مناسبا للاستخدام في عصر الثورة التكنولوجية والأسواق المفتوحة والمنافسة القوية.

وفي ظل النظام التقليدي للتكاليف يقتصر دور الرقابة على منع الإسراف والضياع فـي تكاليف جميع الأنشطة دون السعي المستمر لتخفيض هذه التكاليف، كما أنه يهمل المؤشرات غير المالية كالجودة، درجة إرضاء العملاء، مدى استغلال المساحة المتاحة.

ولعل من أهم أوجه القصور التي شابت النظم التقليدية للتكاليف مايأتي (خاف ،2007):

1 - انها لا تراعي اعتبارات السوق عند تخطيط التكلفة والربحية.

2 - تكلفة المنتج هي الأساس في تحديد السعر.

3 – تركز عملية خفض التكلفة على تقليل فرص الضياع والتلف فقط.

4 - لا يعتمد خفض التكلفة على تفضيلات المستهلك.

5 - محاسب التكاليف هوالمسؤول عن خفض التكلفة دون الاستعانة بأقسام المنـشأة المرتبطـة بعملية الإنتاج .

6 - لا يتم أخذ رأي المورد في المنتج إلا بعد الإنتهاء من عملية التصميم والإنتاج.

7 – تلجأ هذه النظم إلى تقليل سعر بيع المنتج في حالة التعثر بدلا من تخفيض التكلفة.

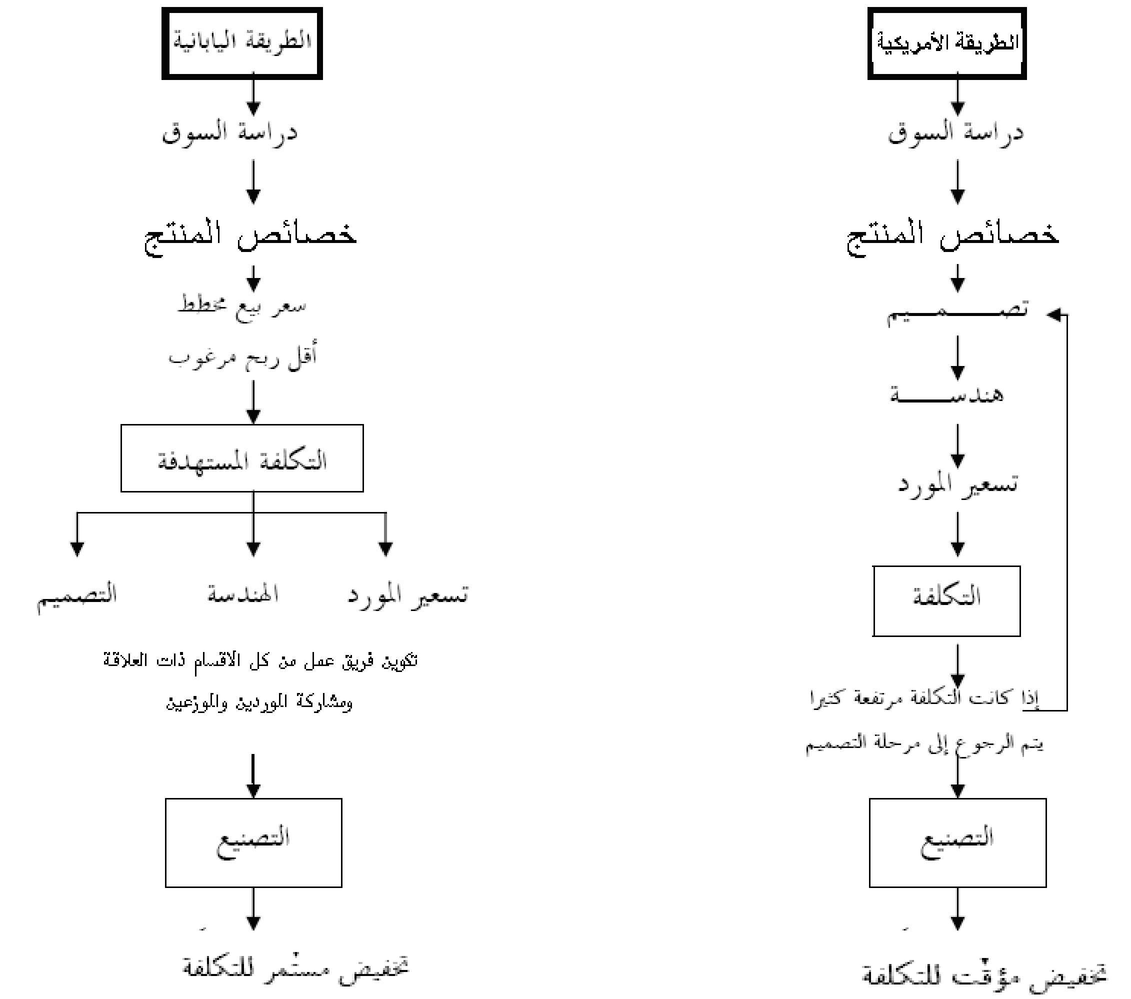
8 - نادرا ما تعتمد هذه النظم على إشراك ممثلين عن حلقات سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج.

ويستند المدخل التقليدي للتكلفة على مفهوم النظم المغلقة، ويقوم هذا المفهوم على إهمال العلاقة والتفاعل بين المنشأة والبيئة المحيطة بها، ولا تتخذ الإجـراءات التـصحيحية إلا بعـد حدوث النتائج الفعلية وملاحظتها وتحليلها أي انها تتخذ بعد وقوع الأخطاء وحدوث الانحرافات، ويكون الهدف من إجراء هذه التصحيحات الإبقاء على توافق مع المعايير المحددة لتكلفة الإنتاج.

2-1-5 التطور التاريخي لمفهوم التكلفة المستهدفة (Ansari, 2006)**:**

في ستينات القرن العشرين وتحديدا في اليابان ظهر لأول مرة نظام التكلفة المـستهدفة كمدخل من المداخل الإدارية الناجحة التي اعتمدت عليها اليابان في مواجهتها للمنافسة القوية من قبل المنتجات الأوروبية والأمريكية التي اجتاحت الأسواق الشرقية والتي كانت متفوقة من حيث التكلفة والجودة والكفاءة الإنتاجية، ولكسب هذه المواجهة كان لا بد من تحقيق مبـدأ التوافـق والتكامل بين جميع الإدارات والأنشطة المختلفة داخل كل منشأة صناعية وذلك من خلال تكوين فريق من الخبراء لفحص الأساليب والطرق المبتكرة لتصميم وتطوير المنتجات.

وإن كانت اليابان هي من جاء بهذا النظام إلا أن هناك أسلوباً هندسـياً امريكيـاً مهـد لظهور التكلفة المستهدفة وهوماعرف بهندسة القيمة Value Engineering، فقد لجـأت إليـه شركة جنرال الكتريك الامريكية خلال الحرب العالمية الثانية بسبب ماحصل من نقص في بعض عناصر الإنتاج من مواد خام وبعض المنتجات الوسيطة، وتمكنت من خلال هذا الأسلوب مـن إنتاج منتجات عالية الفعالية تحتوي في تركيبها على أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية.



الشكل (2) مقارنة بين الطريقة الغربية واليابانية لإدارة التكلفة (Atkinson, 2007)

إن تطوير اليابان لأسلوب هندسة القيمة Value Engineering مكّن من قيـام نظـام شامل لإدارة التكاليف والأرباح عرف بنظام "التكلفة المستهدفة" Target Cost والذي يهـدف إلى إنتاج منتج ذي جودة وكفاءة إنتاج عاليتين وبأقل تكلفة ممكنة.

وما إن ظهر هذا النظام حتى هرعت معظم الشركات اليابانية لتطبيقه، وكان على رأس هذه الشركات شركة تويوتا التي تعتبر الشركة الأولى في تطبيق هذا النظام عام 1963م تحت

مسمى "Genka kikaku" ثم تلتها بقية الشركات مثل نيسان وسوني وكانون وغيرها حتى تجاوزت الشركات التي تستخدم هذا النظام 80% من الشركات اليابانية.

وفيما بعد تمت ترجمة "Genka kikaku" الى "Target Costing" وأصبح هذا المصطلح هوالمستعمل حاليا في جميع أنحاء العالم. وعلى الرغم من القبول الواسع لهذا المصطلح في الغرب إلا أن جمعية التكلفة اليابانية (Japan Cost Society) أقرت مصطلح "إدارة التكلفة المستهدفة Target Cost Management" في اجتماعها السنوي عام 1995 م كمصطلح رسمي مبررة رفضها لمصطلح "Target Costing" باعتباره مصطلحاً مبهماً ولا يحمل المعنى الصحيح لـ "Genka kikaku".

ومع أن ظهور نظام التكلفة المستهدفة في اليابان كان في ستينات القرن الماضي إلا أنه لم يتطرق إليه الباحثون والكتاب ولم يظهر على الصعيد النظري الأكاديمي إلا في التسعينات وقد تعود أسباب ذلك إلى ما يأتي: (الكاشف،.www.kau.edu.sa/mkashef/re/target)

1- اعتماد الشركات اليابانية السرية التامة في عملية تطوير وتحسين نظام التكلفة المستهدفة.

2- إخضاع التكلفة المستهدفة للاختبارات العملية في العديد من الشركات اليابانية بهدف تطبيقها.

3- دراسة وتحليل التجربة اليابانية من قبل الشركات الغربية بهدف تكييفها مع بيئة تلك الشركات.

2-1-6 مفهوم التكلفة المستهدفة:

تطرق العديد من الباحثين المهتمين إلى مفهوم التكلفة المستهدفة في محاولة للوصول إلى تعريف شامل ودقيق لهذا المفهوم ولعل من أبرزهذه التعاريف:

- التكلفة المستهدفة هي طريقة من طرق تخطيط التكلفة تستعمل في مرحلة التخطيط بهدف تقليل تكلفة تصنيع المنتج (Kaplan&Atkinson, 2007).

- ان تكلفة المنتج يجب ان تحدد بناءا على سعر المنتج المنافس وذلك لتحقيق الارباح المأمولة. (blocher, et. Al, 2002).

- هي أكبر مقدار من التكلفة لمنتج جديد والتي نستطيع من خلالها تحقيق أرباح (Garrison & Noreen, 2000).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لإدارة التكلفـة خـلال مرحلتـي تخطيط وتصميم المنتج يهدف للوصول إلى الحد الأدنى من التكلفة الإجمالية دون التأثير علـى جودة ذلك المنتج .

2-1-7 خصائص التكلفة المستهدفة: (Mehmet,David,2006)

تتمتع التكلفة المستهدفة بعدة خصائص هي:

1. يتناسب نظام التكلفة المستهدفة مع الصناعات التجميعية أكثر من غيرها من الـصناعات ويعود ذلك لسهولة تصميم المنتجات فيها.
2. يمكن نظام التكلفة المستهدفة المنشأة من تحقيق مركز تنافسي متقدم في السوق من خلال طرح المنتجات بسعر يضمن تصريف المنتج بنجاح.
3. يدعم مدخل التكلفة المستهدفة الطرق الإدارية العلمية مثل " الإدارة بالأهـداف " الأمـر الذي يجعل الأفراد يتحركون باتجاه الهدف المحدد دون الانشغال بالتفاصيل والجزئيـات وعدم الاكتراث بالإجراءات الروتينية.
4. يعطي نظام التكلفة المستهدفة نتائج أفضل مع المنتجات التي تتمتع بدورة حياة قـصيرة، وذلك لسببين هما :

- سهولة تحديد تكلفة المدخلات بدقة
- سرعة التعرف على ردة فعل العملاء

5. يقوم نظام التكلفة المستهدفة على أساس التوافق والتكامل بين جميع الأقـسام بالمنـشأة للوصول إلى السعر والكمية المتوقعان قبل طرح المنتج في الأسواق.
6. يصنف مدخل التكلفة المستهدفة على أنه مدخل تسعيري لاعتماده على ظروف الـسوق والمنافسة ولكونه ينظر للسعر على أنه من المسلمات التي يجب على المنـشأة التكيـف معها.

2-1-8 مبادئ التكلفة المستهدفة: (kwah,2004)

تبنى التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ أهمها:

1. قيادة السعر للتكلفة :

يتطلب تحديد التكلفة المستهدفة تحديد سعر بيع المنتج أولاً ثم طرح الربح المستهدف ليتم الحصول على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.

2. التركيز على الزبون :

يجب على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم تجاه السعر المستهدف.

3. التركيز على تصميم المنتج :

تعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، لذا يجب علـى المهندسـين فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تـصنيعه بـأعلى كفـاءة ممكنـه وبالشكل الذي يسمح بإنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

4. فرق العمل متنوعة المهام :

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفـة المـستهدفة اسـتخدام فريـق عمـل متنـوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمتخصصين في بحوث التسويق والبيع وهندسـة التصميم وهندسة الإنتاج وجدولة الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد وإدارة التكلفة.

5. شمولية التكاليف :

ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكـاليف خـلال مرحلة الإنتاج فقط ولا يعير اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

6. توجيه سلسلة القيمة :

في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وهنا تبـذل الجهـود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة.

2-1-8 الأساليب المساعدة في تطبيق التكلفة المستهدفة:

في مرحلتي التخطيط والتصميم تظهر الحاجة لاستخدام بعض الأساليب المـساعدة فـي تطبيق التكلفة المستهدفة وذلك في حالة وجود تباين بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية، كمـا تظهر الحاجة للبعض الآخر منها بعد البدء في عملية الإنتاج وذلك في سبيل التحسين المـستمر في جودة المنتج والوصول إلى الحد الأدنى من التكلفة للمنتج.

ومع أن هذه الأساليب قد لا تمت بصلة للفكر المحاسبي، إلا أن محاسب التكاليف مطالب بفهمها فهما دقيقاً بمعرفة كيفية تطبيقها وحدود الاستفادة منها للوصول إلى الحـد الأدنـى مـن التكلفة للمنتج مع الإبقاء على مستوى عالٍ من الجودة والكفاءة، لهذا سوف نتناول بإيجـاز كـل

أسلوب من هذه الأساليب مع التركيز على الأسلوب الأول " هندسة القيمة " كونه المرتكز الـذي تقوم عليه الأساليب الأخرى والتي يتم تحديدها على ضوئه.

1-8-1-2 هندسة القيمة (الكاشف، www.kau.edu.sa/mkashef/re/target).

تعرفها الجمعية الأمريكية لمهندسـي التكلفـة " American Association of Cost Engineers" (AACE) بأنها نظام متعدد ومنهجي ووظيفة مهنية، تركز علي التصميم ذاتـه بهدف تطوير جدوى كل جزء من أجزاء المنتج ليحقق أقل تكلفة دورة حياة، ويحقق أعظم قيمة، ويفي في الوقت نفسه بالمتطلبات الوظيفية مثل الأمان، الجودة، وطـول العمـر الافتراضـي، المتانة، وغيرها من المعايير الأخرى ، كما عرفتهـا الجمعيـة الأمريكيـة لمهندسـي القيمـة " Value Engineers Society Of American" (SAVE) بأنها تطبيق منهجي لإجـراءات محددة يتم من خلالها تعريف وظيفة المنتج أوالخدمة وتحديد قيمتها، ومن ثـم مـدى اعتمادهـا أوقبولها في ضوء مدى تحقيقها.

ومن التعريفين السابقين يتضح أن جوهر عمل هندسة القيمة هوتحليل وظيفة أووظـائف المنتج، حيث يتم توصيف تلك الوظائف وترجمتها بيانيا وفق التسلسل الطبقي أوالهرمي بطريقة (مخطط الوظيفة) أوبشكل أفقي بطريقة (تحليل وظائف النظام) يلي ذلك إعـداد كـشف تكلفـة الوظائف وهذا الكشف يعتبر تخصيصا للتكلفة على وظائف المنتج، هذا التخـصيص أوالتحليـل للقيمة يساعد فريق هندسة القيمة على تقييم المنتج في ضوء احتياجـات العميـل أوالمـستهلك، وبالمقارنة بين تكلفة الوظيفة وقيمتها يتم إخضاع تلك الوظائف التي لا تتوافق تكلفتها مع قيمتها للدراسة.

لذلك يتوجب على فريق هندسة القيمة إعداد قائمة بالمجالات المتوقع أن تتحقـق فيهـا نتائج غير جيدة خلال قيامه بدراسة القيمة، والغرض من هذه القائمة البحث عـن المـسببات المحتملة لحدوث تلك النتائج وتحديد الإجراءات الواجب اتخاذها لتجنب حدوثها.

ويهدف تطبيق هندسة القيمة في مرحلتي التخطيط والتصميم إلى تحقيق أكبـر منفعـة ممكنه من خلال إجراء التعديلات اللازمة التي تحول دون تحمل تكاليف إنتاج كبيـرة، بينمـا يكون الهدف من تطبيقها في باقي مراحل الإنتاج هومواكبة التطور التكنولوجي إضـافة إلـى الرقابة على الإنجاز، وتكمن عملية الرقابة في تطوير نماذج التكلفة المقدرة وفي مقارنة التكلفة الفعلية بالمقدرة ومن ثم تحديد الانحرافات وتحليل الأسباب وصولا إلى إجـراءات التـصحيح المناسبة.

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق هندسة القيمة كان يقتصر على الصناعات الآلية، إلا أن ما حققه هذا الأسلوب من نتائج إيجابية شجع على تطبيقه في مشاريع التعمير والصناعات الاستخراجية والتحويلية والبرمجية وفي خدمات الصحة والبيئة.

2-1-8-2 التحليل الوظيفي للتكلفة: (Chernega,Ozarina, 2008)

يهدف هذا الأسلوب بشكل أساسي إلى تحليل عناصر التكلفة لكل وظيفة من وظائف المنتج ومقارنة تكلفة هذه الوظائف بما تمثله من قيمة في نظر المستهلك، بحيث يتمكن فريق الخبراء -من خلاله- الوصول إلى التقييم الدقيق لوظائف المنتج وطرح البدائل الممكنة، وبذلك تكون قيمة كل وظيفة تفوق تكلفتها وهنا يتحقق الهدف من استخدام هذا الأسلوب.

2-1-8-3 الهندسة المتزامنة: (Rivens,2000)

هذا الأسلوب الحديث يقوم على تصميم أكثر من جزء من أجزاء المنتج في آن واحد عبر قاعدة بيانات مشتركة بدلا من أسلوب التتابع التقليدي، ويحقق هذا الأسلوب للمنشأة كل عناصر المنافسة من وقت وجودة وتكلفة ومرونة واعتمادية وخدمة مما يمكنها من الاحتفاظ بحصتها في السوق أوزيادتها والإبقاء على مركز تنافسي قوي.

2-1-8-4 الهندسة العكسية: (www.aoi.com.eg)

هي عملية تصميم وتطوير مبنية على أسس هندسية بالتسلسل المعروف لها ولكنها تعتمد على منتج مشابه للمطلوب تصميمه من حيث الشكل والوظيفة سبق وأن أثبت نجاحه في الاستخدام، في هذه الحالة يقتبس المصمم بعض صفات هذا المنتج القديم ويستخدمها كما هي أويجري التعديل المناسب لتصميمه الجديد، وبذلك يقل عبء العمل الذي يقوم به المصمم ويكتسب قدرا من نجاح المنتج القديم مع تطويره إن أمكن، وفى كثير من الأحيان يكون الهدف هوإحلال وتجديد المنتج القديم أوصناعة قطع غيار.

جدير بالذكر أن الاقتباس لا يعنى إعفاء المنتج الجديد على الأقل من خطوات المراجعة والتأهيل التي تتم في أي عملية تصميم مثل الحسابات والاختبارات الاستاتيكية والديناميكية واختبارات الأداء المستمر ... الخ.

2-1-8-5 : القياس المقارن:

يساعد هذا الأسلوب على تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال المقارنة بالتجارب الناجحة والمتميزة للمنشآت المنافسة ، وذلك عن طريق القياس والمقارنة المستمرة للعمليات

والاستراتيجيات والتطبيقات والمنهجيات بهدف الحصول علي المعلومات اللازمة للتحسين المستمر في الأداء. وترجع فكرة القياس المقارن إلى شركة زيروكس Xerox عام 1979م كجزء من استجابتها للمنافسة الدولية في سوق صناعة آلات التصوير.

وللقياس المقارن أربعة أنواع هي: (الكاشف، www.kau.edu.sa/mkashef/re/target).

1 – القياس المقارن للعمليات:

يركز هذا النوع على نظم التشغيل والعمليات التي تمتاز بها الشركات الرائدة في نفس مجال المنشأة، بهدف التحسين السريع في الأداء للوصول إلى زيادة الإنتاجية وخفض التكلفة وتحسين المبيعات، وبالتالي تحسين الأداء المالي للمنشأة.

2 – القياس المقارن التنافسي:

يهدف هذا النوع إلى معرفة المركز التنافسي للمنشآت المنافسة من خلال تركيزه على السمات الهامة للمنتج كالسعر والجودة والخدمة والسرعة ودرجة التقبل، ويعتمد على التحليل الإحصائي في عملية المقارنة بين منتجات وخدمات الشركات الخاضعة للمقارنة.

3 – القياس المقارن الاستراتيجي:

يقوم على مقارنة استراتيجيات المنشأة باستراتيجيات المنشأة محل المقارنة بهدف الوصول إلى الأداء الأفضل، ويلجأ إليه عند التخطيط للمنافسة الطويلة الأجل، إلا أن نتائجه تحتاج لمزيد من الوقت والتكلفة لكي تتحقق.

4 – القياس المقارن الداخلي:

يقتصر هذا النوع على الاهتمام بالتطبيقات الداخلية ومقارنة الوظائف في كل العمليات في محاولة لتعميم التطبيق الأفضل على مستوى المنشأة ككل، وإن كان هذا النوع غير مكاف إلا أن نتائجه متواضعة مقارنة بالأنواع السابقة.

2-1-9 طرق تحديد التكلفة المستهدفة :

هناك أربع طرق يمكن من خلالها تحديد التكلفة المستهدفة (الشماع،2003) :

2-1-9-1 طريقة الإضافة:

وفقا لهذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أونشاط للمنتج ابتداء من مستوى التكلفة الحالي مروراً بالتخفيضات المحتملة للتكلفة طبقا للوظائف التي يحققها المنتج حتى يمكن التوصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد. وترتكز هذه الطريقة على اختبارات الجدوى

للتحسينات الفنية والهندسية ذات القيمة التي يقترح إدخالها على المنتج عند تطويره، وتتوافق هذه الطريقة مع طريقة التسعير على أساس الوظائف حيث يتم تجزئة سعر المنتج على وظائف المنتج التي لها قيمة من وجهة نظر المستهلك والتي يمكن أن يدفعها مقابل الاستفادة من هذه الوظائف. وبالتالي فإن مجموع الوظائف التي يؤديها المنتج الجديد هي التي توجه عملية تقدير السعر المناسب له. ويشوب طريقة الإضافة العديد من أوجه القصور كصعوبة ربطها بخطط الشركة بشكل منظم ويصعب في ظلها تضمين الأفكار المستحدثة لتخفيض التكلفة.

2-1-9-2 طريقة معدل تخفيض التكلفة:

وهذه الطريقة تعنى بتقدير التكلفة المستهدفة عن طريق تطبيق معدل تخفيض على التكلفة الحالية بما يعكس معدل التطور التكنولوجي في أداء المهام، ويمكن تطبيق هذه الطريقة على المنتجات الحالية المراد تطويرها والمنتجات الجديدة المشابهة للمنتجات الحالية، ويتطلب تطبيق طريقة تخفيض التكلفة بنجاح ضرورة التوصل إلى معدل مقبول للتخفيض يعكس بالفعل التحسينات التي يترتب عليها التخفيض في التكلفة.

2-1-9-3 طريقة الخصم:

تقوم هذه الطريقة بتحديد التكلفة المستهدفة في الأجل المتوسط من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف (سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة)، ولعل ما يميز هذه الطريقة هوإمكانية الوصول إلى التخفيض المستهدف للتكلفة مع الاحتفاظ بمستوى مقبول من الربح المستهدف، وسوف نركز على طريقة الخصم عند استعراضنا لخطوات تحديد التكلفة المستهدفة.

2-1-9-4 الطريقة المتكاملة :

تشكل هذه الطريقة مزيجاً من طريقتي الخصم والإضافة وتهتم بمستوى التكنولوجيا والقدرات الحالية للمنشأة، إن التكامل بين هاتين الطريقتين يجعل من التكلفة المستهدفة أداة إدارية فاعلة في دعم الوضع التنافسي للمنشأة.

2-1-10 خطوات تحديد التكلفة المستهدفة

1. تخطيط المنتج.
2. تصميم المنتج.
3. تحديد السعر المستهدف للمنتج.
4. تحديد هامش الربح المستهدف.

5. حساب التكلفة المستهدفة للمنتج.

6. تحديد الفجوة التكاليفية والتخلص منها: (Horngren,2005)

2-1-10-1 تخطيط المنتج

يقصد به الدراسات التي تسبق البدء في الصناعة لاختيار أنسب الظـروف والوسـائل اللازمة للإنتاج ولإنجازه في أقل وقت وأقل مجهود وتكاليف. وتخطيط الإنتاج وظيفـة قديمـة اقتضتها زيادة التعقيد الذي وصل إليه الإنتاج الصناعي لتعدد الأجزاء والعمليـات الـصناعية، وارتفاع مستوى الدقة المطلوبة في الصناعة. وترجع هذه الوظيفة إلى الدراسات التي قـام بهـا المهندس الأمريكي تايلور في كتابه (قواعد الإدارة العملية) عام 1911م التي أدت إلى تطـوير تخطيط الإنتاج والوصول بالصناعة إلى المستوى العالي الذي تشهده الآن.

2-1-10-2 تصميم المنتج

يرى كين أن أكثر من (80 %) من تكلفة دورة حياة المنتج يمكن تحديدها خلال مرحلة تصميم المنتج وهذا يعني أن إمكانية خفض هذه التكاليف بعد الانتهاء من عملية التصميم تكـون شبه مستحيلة، وينظر إلى مدخل التكلفة المستهدفة على أنه مدخل لتصميم المنتج من أجل التكلفة كونه يعنى بإعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه وذلك لتخفيض التكاليف التقديرية وصولا إلى التكلفة المستهدفة عبر تحفيز مهندسي الإنتاج لتقديم التصميم الأقل تكلفة(Ken C. Snead, et al, 2005).

إن إعادة عملية التصميم وفق مدخل التكلفة المستهدفة يجب أن تستمر حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة دون المساس بسعر البيع وهامش الربح المستهدفين، ويمكننا القول إن عمليـة إعادة التصميم تهدف إلى منع حدوث التكـاليف بـدلا مـن تخفيـضها بعـد حـدوثها (عبـد الدايم، 2001).

2-1-10-3 تحديد السعر المستهدف للمنتج

لتحديد السعر المستهدف لبيع المنتج يجب مراعاة العوامل التي تلعب دورا مهمـا فـي قرار التسعير، ولعل من أهم هذه العوامل مايأتي: (الشماع، 2003)

- طبيعة وخصائص المنتج:

تلعب طبيعة وخصائص المنتج دوراً هاماً في تحديد سعر المنتج، فالمنشآت التي تعمـل في مجال التكنولوجيا مثلا، ونظرا للتطور التكنولوجي المتسارع تبدأ في الغالـب فـي عمليـة التسويق بأسعار باهظة ثم تبدأ بالتخفيض في الأسعار بشكل تدريجي بينما تستخدم المنشآت التي تعمل في مجال مواد التنظيف – مثلا - سياسة الإغراق فتبدأ بأسعار منخفضة ثم تبدأ بالارتفاع عند ثقة المستهلك بها وزيادة طلبه عليها.

- دورة حياة المنتج:

لدورة حياة المنتج -ابتداء من مرحلة التخطيط إلى مرحلة التخلص من المنتج- أثر مهم في تحديد السعر أيضا، فالمنتجات ذات دورة حياة قصيرة يجب أن تكون أسـعارها منخفـضة مقارنة بالمنتجات التي دورة حياتها أطول، أي أن هناك علاقة طردية بين سعر المنـتج ودورة حياته.

- العملاء:

يجب على المنشاة ألاّ تتجاهل أراء وتطلعات المستهلكين النهائيين وردود أفعالهم تجـاه سعر بيع المنتج، لان ذلك قد يقود الى عزوفهم عن شراء ذلك المنتج والبحث عن منـتج بـديل اوالتحول الى منتج منافس.

- المنافسون:

تحتم ظروف المنافسة العالمية على المنشآت الصناعية المحافظة على مركزها التنافسي من خلال إبقائها على أسعار مقبولة لمنتجاتها في الأسواق - حتى لواضطرت للتخفيض المستمر لهذه الأسعار- بما يضمن عدم تفريطها في حصتها من الـسوق لـصالح المنـشآت المنافـسة اوالجديدة.

- التكاليف:

من الطبيعي ان تقوم المنشأة بتسعير المنتج بما يزيد عن تكلفته الفعلية كونهـا بطبيعـة الحال تهدف الى تعظيم إرباحها، لذا فإنه يتوجب على الادارة – من خلال تحليل التعادل لمتابعة تطور العلاقة بين كل من التكاليف والاسعار والارباح وحجم النشاط - أن لا يكون التخفيض في الأسعار على حساب الأرباح بدلا من التكاليف.

- الكمية المتوقعة من المبيعات :

هناك علاقة عكسية بين سعر بيع المنتج والكمية المتوقعة من مبيعات ذلك المنتج، فمثلاً شركات السيارات الفارهة التي توجه منتجاتها لطبقة الأغنياء تكون كمية إنتاجها من الـسيارات

محدودة، وبالتالي تكون أسعارها عالية جدا وتحقق أيضا هامش ربح مرتفع، وعلى عكس ذلك فإن شركات السيارات التي تستهدف الشريحة الكبرى من المجتمع فإن أسعارها تكون عادية وتحقق هامش ربح معقول.

ولتحديد سعر البيع يمكن إتباع الطريقتين التاليتين: (رضا، 2007).

الطريقة الأولى:

ان يتم تسعير كل وظيفة من وظائف المنتج على حدة ثم يتم احتساب المجموع الكلي لها للحصول على سعر البيع المتوقع، ففي صناعة السيارات على سبيل المثال هناك العديد من الوظائف للمنتج فيما يخص الرفاهية والأمان والقوة وغيرها.

الطريقة الثانية :

وتستخدم هذه الطريقة في حالة تطوير منتج قائم حيث تضاف إلى القيمة الحالية للمنتج في السوق نسبة ما تمثله المزايا الجديدة للمنتج من قيمة سوقية.

2-1-10-4 تحديد هامش الربح المستهدف:

تعتمد هذه العملية -بشكل أساسي- على عدة عوامل من أهمها: تحليل المنافسة والنتائج التاريخية بالإضافة إلى الربح المتوقع، ويمكن تحديد هامش الربح المستهدف إما من خلال هامش الربح الفعلي للمنتج السابق مع التعديل وفق ظروف السوق والمتغيرات المختلفة، أو أن يحدد هامش الربح للمنتجات مجتمعه لكن تتم زيادة وتخفيض هامش الربح لكل منتج من المجموعة بما يتفق مع ظروف السوق وذلك في حدود هامش الربح الكلي لمجموعة المنتجات(خلف، 2007).

2-1-10-5 تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج

بعد تحديد سعر البيع المستهدف وكذلك تحديد هامش الربح المستهدف يمكننا تحديد التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية :

<u>التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف.</u>

والتكلفة المستهدفة هنا هي (تكلفة مبدئية) لهذا المنتج الجديد وعادة ما تكون اكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها لتقديم المنتج الجديد الى السوق والتي تسعى الإدارة للوصول إليها عن طريق الأساليب المساعدة. لذا يجب إيضاح ان ثمة فرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المستهدفة المسموح بها فالأولى يقصد بها الحد الادني للتكلفة الذي يمكن الوصول اليه في إنتاج

المنتج، بينما يقصد بالثانية الحد الأقصى الذي يجب الا تتجاوزه تكلفة المنتج، وعـدم تطابقهـا يعني وجود فجوة تكاليفية (موسى ، 2008).

2-1-10-6 تحديد الفجوة التكاليفية والتخلص منها

تنشأ الفجوة التكاليفية عند ظهور فرق بين التكلفة المستهدفة المسموح بها والتـي تمثـل الحد الاقصى من التكلفة الذي يجب الا تتجاوزه تكلفة المنتج والتكلفة المتوقعة التي تمثل التكلفـة الأولية المقدرة للمنتج، لذا تعمل المنشأة على تحديد التكلفة المستهدفة كنقطة وسط بين التكلفـة المسموح بها والتكلفة المتوقعة، حيث ينقسم هدف الإدارة للتخلص من هذه الفجوة الى شقين:

1. هدف ممكن لخفض التكلفة :

يتم التخلص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المتوقعة والتكلفة المـستهدفة مـن خـلال أسلوبى تحليل سلسلة القيمة وهندسة القيمة، حيث يقوم أسلوب تحليل سلسلة القيمة علـى إزالـة الأنشطة التي لا تساهم في تحقيق منفعة للمتسهلك.

أما أسلوب هندسة القيمة فيقوم على إجراء تحليل وظيفي تفصيلي لكل جزء من مكونات المنتج بهدف الوصول إلى التصميم المناسب.

2. هدف استراتيجي لخفض التكلفة

يتم تضييق الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها من خلال جهود وأنشطة متواصلة لتحسين أداء العملية الإنتاجية، مما يؤدى إلـى انخفـاض مـستوى التكلفـة المستهدفة بصورة تدريجية حتى يتم الوصول إلى التكلفة المسموح بها من خلال أسلوب التحسين المستمر **Kaizen** (الشماع،2003).

ان اسلوب التحسين المستمر **Kaizen** عملية مستمرة لا تنتهي، وليس لها حدود . وتقوم على فرضية ان "العاملين الميدانيين يعرفون بشكل جيد ماذا يجـب ان يفعلـوا". وتقـوم الادارة بتفويض العاملين للقيام بالتحسينات المستمرة على المهام اليومية الموكلة اليهم . وبـذلك يكـون لدى العاملين نوع من الحرية لتحسين اعمالهم بإرادتهم، وبدون تدخل من جانـب الادار ة. ولا معنى لـ Kaizen اذا لم يقترن بحرية العاملين في التغيير والتطوير، وفق ما يرونه مناسبا.

وتكمن فلسفة اسلوب التحسين المستمر **Kaizen** في التحسن التدريجي والمستمر لكافة انشطة المنشأة ، ولكن بأقل التكاليف . ولا تقتصر عملية التحسين المستمرة على القطاع الصناعي فقط ، ولكن تتعدى ذلك لتشمل التحسين المستمر في الحياة التنظيمية، والحياة الشخصية، والحيـاة المنزلية، والحياة الاجتماعية، والحياة العملية.

وفي الصناعة يتضمن مفهوم التحسين المستمر ، من خلال تخفيض الفاقد فـي الانتـاج وتحسين الجودة .

ولأسلوب التحسين المستمر مبادئ من اهمها :

1. العمليات تخلق النتائج : تحسين العمليات يؤدي الى تحسين النتائج ، لذا يجب التركيز علـى مدخلات العمليات (العامل ، الآلة ، المواد ، البيئة ، أساليب الإنتاج).
2. التركيز على النظام بشكل كامل .
3. تحديد أسباب الأخطاء والعمل على تصحيحها بدلاً من البحث عن المتـسبب فـي حـدوث الأخطاء.

ويركز التحسين المستمر على التخلص من كافة انواع الفاقد ، كالفاقد بسبب الانتاج المفـرط والمخزون الزائد عن الحاجة ، والفاقد بسبب العمليات غير الملائمة أوبسبب التأخير أو الانتظار وغيرها من انواع الفاقد . (Brunet, & New, 2003)

2-1-11 متطلبات نجاح مدخل التكلفة المستهدفة (keun,2005):

لعل من أهم العوامل الداعمة لنجاح تطبيق التكلفة المستهدفة ونجاحها في إدارة التكلفـة هي ما أجمعت عليها 135 شركة من الشركات اليابانية المدرجة في بورصـة طوكيووالعاملـة بأسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك وفق احد استطلاعات الرأي والتي سوف نـذكر أهـم عـشرة عوامل منها وهي:

1. توفر النظام الجيد للمعلومات المحاسبية.
2. توفر النظام الفعال لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكـاليف التاريخيـة والدراسـة السوقية لاتجاهات الأسعار .
3. تفويض السلطة من قبل الإدارة العليا لفريق العمل لتمكينهم من الابتكار والإبداع.
4. تدريب الأفراد على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال الـدورات العلميـة وورش العمل.
5. تطوير فرق العمل التي تتشكل من مختلف الإدارات والتخصصات وتشجيع إفرادها.
6. ان تكون العلاقة مع الموردين قائمة على التعاون والتكامل.
7. ان تكون جميع البيانات والمعلومات متاحة لجميع الادارات والافراد بمستوياتهم المختلفة.
8. فتح قنوات اتصال بين المنشأة والموردين من جهة والمنشأة والعملاء من جهة أخرى وبين مختلف إدارات وأقسام المنشأة.

9. وجود دعم كامل من الإدارة العليا لمدخل التكلفة المستهدفة وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل ولتأثيره على أسلوب العمل في كافة ادارات المنظمة.
10. الاستناد في عملية تقييم الافراد والانشطة والأعمال الى مدى اسهامهم في تحقيق الاستراتيجية الربحية للمنشأة.

2-1-12 مزايا استخدام مدخل التكلفة المستهدفة :

هناك العديد من المزايا والمكاسب التي يمكن أن تحققها وتجنيها المنشآت عند تطبيقها لمدخل التكلفة المستهدفة ومن أهمها ما يأتي :

1. تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.
2. يسهم العمل الجماعي في خلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة يعمل كل أعضاء الفريق المتعدد الوظائف على تحقيقه.
3. يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد واشراك الموردين في عملية تطوير منتجات وخدمات جديدة.
4. التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة عبر جلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة.
5. تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا هاما للإدارة الاستراتيجية للتكلفة والأرباح في نفس الوقت.
6. تعمل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها في مرحلتي التخطيط والتصميم.
7. في ظل التكلفة المستهدفة لا يتوقف دور المحاسب الإداري عند قياس أنشطة الأعمال وإعداد التقارير الخاصة بها بل يتجاوز ذلك إلى مشاركة فريق العمل في مبادرات التصميم وتطوير المنتجات.
8. تساعد التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة الشاملة .

2-1-13 **معوقات استخدام مدخل التكلفة المستهدفة :**

على الرغم من الأهمية البالغة لهذا المدخل والنجاحات التي حققها استخدامه إلا ان هناك الكثير من المعوقات التي يجب على الإدارة تجاوزها لتتمكن من تطبيقه من أهمها :

1. تضارب أهداف إدارات وأقسام المنشأة والاستئثار بالسلطة يجعل من الصعب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة .

2. يتطلب مدخل التكلفة المستهدفة احداث تغيرات تنظيمية عبر المستويات الوظيفية المختلفة قد تواجه بالرفض من بعض افراد المستويات العليا، وذلك لتمسكهم بالإجراءات الروتينية وبالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير وكراهية تحمل المسؤولية.
3. يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
4. ان تحديد تكلفة مستهدفة صعبة التحقق سيصيب العاملين بالإحباط والفشل، كما ان تحديد تكلفة مستهدفة سهلة التحقق لا يحفز على التحسين المستمر للإنتاج.
5. ان ما يتعرض له السوق من تقلبات في العرض والطلب قد تحول دون تحقيق التكلفة المستهدفة لرغبات المستهلكين.
6. يترتب على تطبيق التكلفة المستهدفة تكاليف اختيارية لتطوير وتجربة المنتج وهذه التكاليف يصعب ادخالها في تحديد التكلفة المستهدفة .
7. تتطلب التكلفة المستهدفة ساعات عمل طويلة في الوقت الذي يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة، وهذا يؤدى إلى الضغط على فريق العمل والحد من تبلور الافكار بشكل جيد.
8. ليست كل الافكار التي تنتج عن تطبيق مفهوم هندسة القيمة قابلة للتحقق من الناحية الإقتصادية، وبالتالي على فريق التصميم اختيار البديل الأفضل الذي يمكن تنفيذه من الناحية العملية وذلك عن طريق حساب القيمة المتوقعة لكل بديل.

2-2 المبحث الثاني: الرقابة على التكاليف

2-2-1مقدمة:

يتوقف نجاح أوفشل المنظمة على مدى قدرتها على تحقيق رسالتها وغاياتها وأهـدافها، وهذا يتطلب وضع استراتيجية معينة والسعي لتنفيذها في ظـل التغيـرات المختلفـة المحيطـة بالمنظمة، والوسيلة الوحيدة أمام المنظمة لمتابعة تنفيذ استراتيجيتها أوتعديلها تتمثل في قيامهـا بعملية الرقابة.

فالرقابة هي إخضاع الأحداث لتطابق ما هومخطط لها ، والرقابة على التكـاليف هـي القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط، وتقع مسؤولية الرقابة على المـستويات الإداريـة المختلفة. أما محاسب التكاليف فهويساعد تلك المستويات للقيام بمهامها.

ويمكن إعداد الخطة التكاليفية وفق الاسلوبين التاليين :-

1. ربط التكلفة بوحدة التكلفة وذلك باستخدام أسلوب التكاليف المعيارية.
2. ربط التكلفة بفترة زمنية وذلك باستخدام أسلوب الموازنة التخطيطية.

واذا نظرنا الى عملية الرقابة نجدها في الاصل وظيفة إدارية، فالإدارة هي مـن يقـرر اختيار مواصفات المواد ودرجات مهارة العمالة وأنواع المنتجات التي تقوم بتشغيلها في ضـوء تقديرات دراسة السوق ، كما انها تضع جدول تدفقات الإنتاج وتقرر شراء الأصـول الثابتـة أوصيانتها ، بينما نجد أن محاسب التكاليف يساعد الإدارة في عملية التخطيط ثـم فـي عمليـة الرقابة من خلال تقديمه للبيانات الموضوعية المناسبة للأغراض المختلفة لتسهيل مهمة الإدارة في مرحلة التخطيط ومرحلة الاداء ايضا، فهويقوم بتبويب التكاليف الفعلية والمخططة بالطريقـة التي تساعده في تحديد البيانات الفعلية والمخططة لتكاليف الإنتاج ، كما يقوم بتحديد الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المخططة بهدف تحليل الانحرافات والوقوف على موضع الانحـراف وأسبابه والمسؤولية عنه.

2-2-2 المفهوم العام للرقابة المنهجية:

يعرف تركمان وعبد اللطيف الرقابة المنهجية بانها "نظام للتعرف علـى مـدى تنفيـذ استراتيجيات المنظمة أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلاً مع ما هومخطط وتعديل الاستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحـسن قدرة المنظمة على إنجاز أهدافها وغاياتها"(تركمان، عبد اللطيف، 2005).

كما انها نظام للتأكد من تحقيق المنظمة لأهدافها، وذلك من خلال وضع مستويات للأداء المستهدف ثم قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المعايير الموضوعة للتعرف على مـدى تحقيـق الاهداف الاستراتيجية للاداء. (تركمان، عبد اللطيف، 2005).

كما يتطلب نظام الرقابة وجود نظام للمعلومات قوي يعنى بتوفير البيانات الصحيحة في الوقت المناسب كما يتطلب وجود نظام جيد للإتصالات .

2-2-3 أنواع الرقابة:

للرقابة العديد من التصنيفات لعل من أبرزها: (كنعان، 2005)

- من حيث المفهوم: هناك نوعان من الرقابة وهي **الرقابة المـصححة** ويقـصد بهـا مقارنـة التكاليف الفعلية بالاداء المعياري بعد الانتهاء من العملية الانتاجية وذلـك لتحديـد الانحرافـات واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لتجنب حدوث هذه الانحرافات مـستقبلا، امـا **الرقابـة المانعة** فهي تلك التي تهدف الى عدم تجاوز التكاليف الفعلية للتكاليف المحددة سلفا وذلـك قبـل البدء في التنفيذ.
- الرقابة من حيث مجال تطبيقها : **رقابة كمية** تهتم بكمية الاداء ومـدى مطابقتـه للمخطـط، **ورقابة نوعية** تهتم بكيفية الاداء.

كما ان هناك العديد من التقسيمات مثل **الرقابة المحاسبية** التي تهتم برقابة الاداء المالي **ورقابة ادارية** تهتم بتحقيق الاهداف الاستراتيجية، بالاضافة الى انواع اخرى مثل رقابة النتـائج والرقابة الشخصية ورقابة العمل.

2-2-4 مفهوم الرقابة المنهجية على التكاليف:

يعرف المفهوم الحديث للرقابة المنهجية على التكاليف بانه " متابعة تنفيذ عملٍ ما باحداثه وطرقه واحتياجاته وفقا لما يجب ان يكون عليه العمل "، أي ان هناك منهجا مفصلا يبين كيفية الاداء ومستلزماته من عناصر الانتاج ومخرجاته اوالخطة المعيارية للانتاج المعتمدة في قيـاس وتقييم كفاءة الاداء الفعلي (كحالة وحنان، 2006).

وتهدف الرقابة المنهجية للتكاليف للوصول الى الاستخدام المثالي لعناصر الانتاج وايجاد الحل المناسب للمشكلة الاقتصادية على مستوى الوحدة الاقتصادية الواحدة.

5-2-2 خطوات الرقابة المنهجية على التكاليف: (تركمان، عبد اللطيف، 2005)

لتنفيذ الخطط الاستراتيجية لابد من وجود نظام رقابة فعال يقوم بمقارنة الأداء الفعلـي بالنتائج المستهدفة واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق اهداف المنشأة، وذلـك باتبـاع مراحـل متسلسلة بشكل منطقي لتحقق الهدف المنشود من عملية الرقابة.

وقد تعددت واختلفت آراء الباحثين حول تحديد الخطوات الرئيسة التي تمر بهـا عمليـة الرقابة، فمنهم من قسمها إلى ثلاث خطوات بينما قسمها آخرون إلى أربع خطوات أوأكثر، وفي الجدول التالي بيان تقسيمات بعض الباحثين لخطوات عملية الرقابة:

Kurtz،Boone	- وضع معايير الاداء - قياس الاداء الفعلي - مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير الموضوعة - التقييم واتخاذ الاجراءات التصحيحية عند اختلاف الاداء الفعلي والمخطط
Wright	_ تحديد المطلوب للتقييم والرقابة من خـلال رسـالة المنظمـة وأهـدافها وغاياتها. _ وضع المعايير. _ قياس الأداء. _ مقارنة الأداء مع المعايير. _ اتخاذ إجراءات تصحيحية في حال عـدم تطـابق الأداء مـع المعـايير الموضوعة.
Stahl	- تحديد الاهداف - تأسيس المقاييس المالية والاقتصادية - الوقت - قياس الاداء - المقارنة - اتخاذ الاجراءات التصحيحية في حالة وجود انحرافات
كحالة، حنان	- اعداد المنهج - الرقابة - الحكم - العلاج

الجدول (1) خطوات عملية الرقابة، (إعداد الباحث)

وتبين من هذا الجدول أن الكل يجمع على مضمون هذه الخطـوات وتسلـسلها المنطقي والذي يبدأ بتحديد المعايير وينتهي باتخاذ إجراءات تصحيحية.

وسوف يتناول الباحث – فيما يلي - هذه المراحل بشيء من التفصيل:

2-2-5-1 تحديد النشاط الخاضع للتقييم :

لكل منشأة اهداف وغايات يتطلب الوصول اليها القيام بالعديد من الانـشطة المتسلـسلة والمتكاملة والرقابة على تنفيذها، وإن تحديد النشاط الخاضع للتقيـيم ومراقبتـه يـسهل عمليـة الرقابة، كما انه يحدد نوعية الرقابة المستخدمة كالرقابة السابقة ام اللاحقة ام متزامنه وهكذا.

أي لابد بداية من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية، ويجب قياسها بشكل ثابت وموضوعي، بعد ذلك ننتقل إلى وضع معايير الأداء.

2-2-5-2 تحديد المعايير والاهداف :

من خلال رسالة المنشأة وأهدافها وغاياتها يتم وضع معايير الأداء لاستخدامها في قياس الأداء، والمعايير هي المستوى الذي تحدده الادارة كنموذج لتقييم الأداء وتستخدم كمقياس يقارن بها الأداء الفعلي، وتعبر معايير الأداء عن تفاصيل الأهداف التشغيلية وعن مدى تحقيقها بالشكل الملائم، ولا بد أن تحتوي المعايير على حدود للسماح بحيث تقبل الانحرافات الواقعة ضمن هذه الحدود، وعند تحديد المعايير فان هناك اعتبارات وضوابط يجب مراعاتها كان يكون المعيـار معبراً بشكل صادق عن متطلبات الاداء دون زيادة اونقصان، وأن يتعلق عنصر الثبات بالمعيار نفسه وليس بالأداء لأن اداء الفرد لا يمكن ان يستمر على نفس الوتيره، وان يكون المعيار قادر على التفريق وبشكل دقيق بين مستويات الاداء المختلفة، وايضا يجب مراعاة ان يكون المعيـار واضحاً وسهل الاستخدام ولا يتطلب الكثير من الوقت والجهد لاتمام عملية الرقابة (Robert et al, 2007).

2-2-5-3 قياس الاداء الفعلي:

هناك نوعان من المعلومات التي يجب جمعها قبل البدء في عملية القيـاس: معلومـات كمية، والمعلومات الكمية تمتاز بسهولة قياسها وقلة تكلفة الحصول عليها كونها تعتمد على لغـة الارقام على عكس المعلومات النوعية التي يصعب تقديرها وبالتالي تصعب قياسها عندما تتعلق بالاداء الفكري. ويتوقف نجاح عملية القياس على مدى دقة وصـحة المعلومـات حـول الاداء الفعلي وعلى اختيار التوقيت المناسب لاجراء عملية القياس حيث يعتمد التوقيت على الهدف من القياس هل هورقابة توجيهية لاكتشاف الانحرافات في وقت مبكـر وتـصحيحها ام ان الهـدف هوالتقييم الشامل في نهاية العمل (مخيمر واخرون، 2000).

2-2-5-4 مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير :

في هذه المرحلة تتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لتحديد فيما إذا كان هناك تطابق أم اختلاف بينهما، وهل هذا الاختلاف مقبول أم غير مقبول ؟ فمن خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط يتم تحديد الفجوة بينهما والعمل على تقليصها بمعرفة التغيرات الداخلية والخارجية للمنشأة (Robert,et.al. 2007).

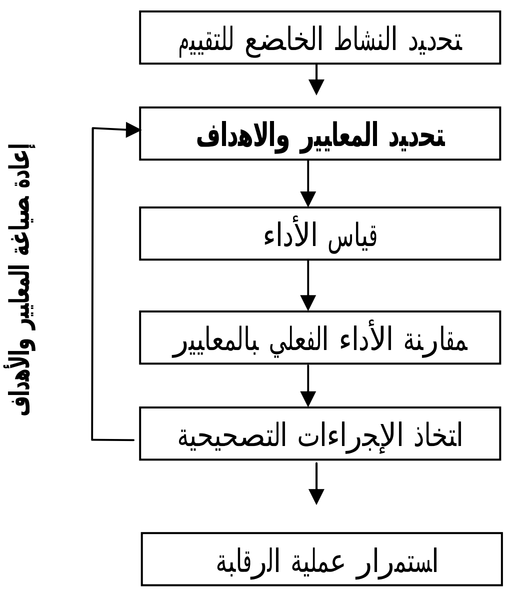
2-2-5-5 عمل الاجراءات التصحيحية :

عند مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط له فان النتيجة حتما ستكون احدى الحالتين التاليتين:

- الحالة الاولى: هي التطابق بينهما وبالتالي متابعة عملية الرقابة لان الرقابة كما ذكرنا عملية مستمرة مادام هناك خطط للتنفيذ.

- الحالة الثانية: وجود انحراف في الاداء وهنا لابد من عمل اجراءات تصحيحية تبدا بتحليل الانحراف من جوانبه المختلفة لمعرفة اسبابه الحقيقية لتقوم المنشأة بعد ذلك بالتعديل في الاداء والاساليب المتبعة أو في الاهداف واعادة صياغة المعايير للحد من حدوث انحرافات مستقبلية(مخيمرواخرون،2000).

والشكل التالي يوضح خطوات عملية الرقابة:



الشكل (3) خطوات عملية الرقابة(تركمان، عبد اللطيف،2005)

6-2-2 مقاييس الأداء :

تحتل عملية القياس وتقييم الأداء مكانة كبيرة لدى أصحاب المصالح والمتعـاملين مـع المنشآت وتختلف أساليب وأغراض القياس وتقييم الأداء باختلاف المستفيدين منها والحاجة التي دعت لذلك، واصبح التركيز في القياس لا يقتصر على مخرجات المنشأة بل تجاوز إلى العمليات والمعالجات التي تسبقها وكذلك الى الاهتمام بالمقارنات القياسـية Benchmarking وقيـاس جودة الاداء (Rajiv, 2004).

ويشير Kaplan الى ضرورة تخطى المقاييس المالية الملخصة للعمليات الصناعية الى المقاييس غير المالية لتقييم الاداء، لان الضغوط والتحديات التي تواجه المنشأة والبيئة التي تعمل المنشأة في اطارها اصبحت مختلفة تماما عن الماضي فقد تشعبت مؤشرات قياس وتقييم الاداء وتعددت مجالاتها واصبح اداء المنشأة منظومه متكاملة لنتائج اعمالها.

ولعل الدافع وراء التوجه الى المقاييس غير المالية هواخفاق المقاييس المالية في المجالات التالية:

1. مجال الاستخدام كاستخدامها في تقييم المصاريف الإختيارية الثابتـة اوفـي الرقابـة علـى التكاليف والمصاريف الثابتة
2. مجال الملاءمة حيث فشلت في تطوير قياس الرقابة على الجودة وعامل الانتاجية وفي القاء الضوء على تكلفة الفرصة البديلة
3. مجال الرقابة كفشلها في مراعاة العوامل غير المالية والتركيز على مؤشرات الاداء المـالي في الاجل القصير والاعتبارات المحاسبية المالية في حسابات التكاليف.

(Kaplan,et al,2007)

هناك الكثير من مؤشرات قياس الاداء والكثير من التصنيفات والاطر المقترحه لقيـاس وتقييم الأداء ولكن ينبغي ان يتوافر في الاطار المقترح قدر من المرونة والشمول وعدم تعارض المقاييس حتى يكون مرشداً في عملية التطبيق على مستوي المنشأة ككل أوجزء منهـا، والـشكل الآتي يوضح نموذجا لقياس وتقييم أداء المنشأة:

الافراد	الانشطة	وحدات الاعمال	المنشأة ككل	المقاييس
				المستوى الاستراتيجي مقاييس نقاط القوة مقاييس نقاط الضعف مقاييس التحسين المستمر مقاييس زيادة القدرة التنافسية
				المستوى التشغيلي - المقاييس المالية الربحية التكلفة التدفقات النقدية - المقاييس غير المالية الجودة الزمن التطوير العاملين العملاء الموردين المنافسين

الشكل (4) نموذج مقترح لقياس الاداء، المصدر: إعداد الباحث

2-2-7 أساليب الرقابة على التكاليف:

يرتبط وجود نظام فعال للرقابة على التكاليف بوجود معيار يتخذ كاساس للمقارنـة مـع النتائج الفعلية. فعملية المقارنة بين النتائج الفعلية لفترات زمنية مختلفة لا تصلح لأن تكون أساسا لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف لعدة أسباب لعل من أبرزها:

1. لا توجد فترة نموذجية يمكن ان تكون اساسا للمقارنة بسبب اختلاف الظـروف المحيطـة بالتكاليف الفعلية من فترة لاخرى.

2. قد تتضمن التكاليف الفعلية هدراً ناتجاً عن سوء الاستخدام لعناصر الانتاج، اوعن انخفاض مستوى الكفاءة الانتاجية.
3. قد تكون مضللة للادارة لاختلاف ظروف العمل في الفترة الحالية عن السابقة.

لذاك ونتيجة للتقدم العلمي، اصبحت الادارة تستخدم الاساليب والنماذج التحليلية والكمية للرقابة على التكاليف لمساعدتها في توفير البيانات والمعلومات المناسـبة لعمليـات التخطـيط والرقابة، وتهدف هذه الاساليب والنماذج الرقابية الى قياس وتحسين كفاءة الاداء الفعلي. وفيمـا يأتي بعضا من هذه الاساليب والنماذج :

2-2-7-1 الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية :

عرف حاس الموازنة التخطيطية على "أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة، وحتى تقـوم الإدارة بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفهـا المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإداريـة بطريقة كفؤة"(حاس، 2006).

وللموازنات التخطيطية ثلاث دعائم تقوم عليها وهي:

1. أنها خطة مستقبلية، وأن الماضي هو فقط مرشد ومؤشر لعملية اعداد الموازنة.
2. الموازنـة ليسـت هـدف بحد ذاته بل هي أداة وترجمة للخطط والأهداف التي تسعى المنشأة للوصول إليها.
3. أن الموازنة أداة رقابة تستـعمل للتحقق من أن الأهداف والخطـط الموضوعة قد تم تنفيذها وبالمستوى المطلوب.

وللوصول إلى موازنة فعالة يمكن من خلالها تحقيق تخطيط سـليم ورقابة جيدة لابد من توافرالآتي:

- وجـود هيكل تنظيمي في المنشأة يحدد نطاق صلاحيات كل إدارة علـى حـدة، ليتم مـن خـلال ذلك تحـديد مسئوليات كل إدارة في تنفيذ ما هو مطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ لاحقاً
- وجـود نظـام للتكـاليف المعياريـة يحدد التكاليف المتوقعة لتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستقبل، وهي التكاليف التي تستخدم للمقارنة مع الأداء الفعلي لتحقيق هدف الرقابة.
- ضـرورة معـرفة الإدارات المختلفة في المؤسسة بالمسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتقهـا لضمان حسن تنفيذ الموازنة والوصول بالتالي إلى الأهداف التي تنشدها الإدارة العليـا.

وتتم عملية الرقابة من خلال الموازنات التخطيطية عبر مقارنة نتائج الاداء الفعلي مـع ما تم تقديره في الموازنة، وكنتيجة لهذه المقارنة يتم اعداد تقارير لتقييم الاداء قد تختلـف مـن حيث مضمونها وطريقة وتوقيت اعدادها، الا انها تتفق على كشف وتحليل انحرافات كل عنصر على حدة لبيان طبيعة هذه الانحرافات واسبابها والمسؤولين عنها لتفـادي الانحرافـات غيـر المرغوبة فيها مستقبلا وتشجيع الانحرافات المرغوبة فيها، ويجب مراعاة ان تكون تكاليف هذه العملية مبررة أي ان تفوق المنفعة المرجوة منها التكاليف المترتبة عليها.

ويتوقف نجاح الموازنات التخطيطية بشكل كبير على مدى مشاركة العاملين في اعـداد هذه الموازنات كونها تولد نوعا من الرقابة الذاتية والالتـزام الادبـي لـديهم وتمنـع حـدوث الانعكاسات السلبية التي تؤدي الى الاخفاق في الوصول الى الاهداف المخطـط لهـا (حلـس، 2006).

2-2-7-2 الرقابة باستخدام التكاليف المعيارية :

تعتمد ادارات المنشآت الصناعية بشكل رئيس على التكاليف المعيارية في رفع كفاءتهـا الانتاجية والرقابة على جميع اوجه النشاط في المنشأة.

تعرف التكاليف المعيارية على انها " تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبـين مايجـب ان تكون عليه التكلفة اثناء سريانها وتعد استنادا الى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة مـن مهندسـين، اقتصاديين، اداريين ومحاسبيين لكل عملية انتاجية أومرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت الظروف الانتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجـم الانحرافـات عـن الهـدف المعياري حتى تتمكن الادارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة" (كحالة وحنان ،2006).

كما تعرف التكاليف المعيارية بانها "التكاليف المحددة سلفا بعناية والتي تستخدم كاسـاس للمقارنـة مـع التكـاليف الفعليـة، حيـث تـستخدم لقيـاس الاداء وتقييمـه والعمـل علـى تحسينه"(الشمراني، 2008).

والتكاليف المعيارية تكاليف مقدرة توضح الظروف المثلى التي يفترض ان تتم التكاليف الفعلية في ضوئها، أي انها تقديرات لما يجب ان تكون عليه التكاليف تحت الظروف المتوقعـة مستقبلا. ويساعد استخدام التكاليف المعيارية الادارة في اقامة نظام فعال للرقابة على التكـاليف من خلال قياس معدلات الكفاءة وتقديم تقارير دورية عن جميع مراكز المسؤولية، وبالتالي تقييم الاداء في الاقسام المختلفة، وبمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية يمكن تحديد الانحرافات ومعالجتها (الشمراني ،2008).

2-2-7-3 الرقابة باستخدام نظام الرقابة على الجودة الشاملة :

تعرف الرقابة على الجودة الشاملة بأنها" النظام الفعال الذى يتضمن كلا من أنشطة تطوير الجودة، والحفاظ على مستواها المتطور بواسطة الوحدات المختلفة داخل المنشأة، وتحسينها لتسمح بالتوصل إلى أفضل مستوى اقتصادي للإنتاج الذى يسمح بـدوره بالإشـباع الكامـل لحاجـات المستهلك(اسماعيل، 2008).

ان استخدام نظام الرقابة على الجودة الشاملة يسهم في نجـاح عمليـة الرقابـة علـى التكاليف، فهويساعد على الالتزام بالمعايير النمطية للتكلفة، وبالمعدل المطلوب لإنتاج الوحدة من المواد الخام، والمحافظة على وضع المنتج التنافسي من خلال انتاجه باقل تكلفة ومن ثم تسويقه بافضل نظم التسويق كفاءة وفاعلية، وبالتالي الوصول الى التكاليف والارباح المستهدفة.

2-2-7-4 تحليل الحساسية كأداة للرقابة على التكاليف :

1. تعتمد الخطط التي تضعها ادارات المنشآت والشركات بشكل كبير على مدى توافق البيانات التي تقوم عليها تلك الخطط مع ظروف التنفيذ الفعلي وخاصة تلك الظروف التي لا يمكـن التحكم فيها، لذا فان صلاحية الخطط المبنية على معايير محددة سلفا ترتبط بمدى توافق تلك المعايير مع الاداء الفعلي، وإن وجود أي انحراف عن المعايير قـد يـؤدي -فـي حالـة استمراره- الى تفضيل إحدى الخطط البديلة على الخطة الحالية، وبناء عليه يـصبح مـن المرغوب فيه التعرف على مدى حساسية الخطة المختارة للتقلبات في الاداء الفعلـي عـن المعايير حتى يمكن التحقق من سلامة الخطة وتحقيقها لاهدافها، وفي هـذه الحالـة يمكـن الاستعانة باسلوب تحليل الحساسية لتحديد المدى المسموح به للانحرافات في الاداء الفعلـي عن المعايير الذي لايؤثر في افضلية الخطة المختارة عن الخطط البديلة، فاذا مـاتم تحديـد ذلك المدى فان الانحرافات التي تقع في حدود المدى لا تستوجب البحث فيها وهي لا تـؤثر في الحل الامثل، اما الانحرافات التي تتجاوز حدود المدى فانها تؤثر في الحل الأمثل. لاذلك يجب العمل على تجنب هذه الانحرافات اوالبحث عن خطة بديلة للخطة الاصلية تمكن مـن استغلال الموارد المتاحة بافضل صورة ممكنة (الكاشف، **www.kau.edu.sa**).

يعرف (atkinson) تحليل الحساسية بأنه "تحليل كمي لاثر التغيرات الممكن حـدوثها في معطيات النموذج الرياضي على مثالية الحل"(atkinson, 2007)، أي انه يهدف الى تحديد الحد الادني والحد الاقصى للتغيير الممكن حدوثه في احد عناصر معطيات النموذج الرياضـي الذي لايؤثر التغير خلاله على مثالية الحل.

ان التحليل الكمي للانحرافات يساعد الادارة في التعرف على العوامل المـساهمة فـي تدهور اوتحسين مستوى الاداء المتوقع والظروف المسؤولة عن الانحرافات واقتراح الاجراءات التصحيحية، ومن اجل تحقيق رقابة افضل على التكاليف واتخاذ القرارات يستخدم نموذج تحليل الحساسية والذي يقوم على عدة قواعد أهمها (atkinson, 2007):

1. تصميم نموذج رقابي يتلاءم مع نماذج اتخاذ القرارات المستخدمة في المنشأة.
2. تحديد انحرافات الاداء الفعلي المسموح بها عن المعايير، لتوضيح مـدى تـأثير هـذه الانحرافات على نماذج اتخاذ القرارات.
3. ان يتضمن النظام الرقابي اجراءات تمكن من التمييـز بـين الانحرافـات العـشوائية والانحرافات الناتجة عن التغيرات المؤقتة اوالدائمة.

2-2-8 الرقابة على التكاليف والتكلفة المستهدفة:

يساعد هذا المدخل المنشأة فى زيادة قدرتها على تتبع ورقابة التكاليف قبل حدوثها خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج، عن طريق استبعاد أية أنشطة أوتكاليف لا تضيف قيمة أومنفعـة للمنتج أو للعميل، ويتم هذا من خلال أسلوب تحليل هندسة القيمة الذى يعتبر ركيزة أساسية فـى مدخل التكلفة المستهدفة فى بيئة التصنيع الحديثة.

فعندما تتم رقابة التكاليف في المراحل الأولى من عملية التخطيط والتصميم، فـإن هـذا سوف يسهل على المنشأة ويوفر لها الكثير من التكاليف التى تفقد فى المراحل التالية من عمليـة تخفيض التكاليف.

كما يهدف مدخل التكلفة المستهدفة الى إعادة النظر فى تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف المقدرة إلى المستوى المستهدف لها، وبالتالى يحقق ذلك الرقابة الفعالـة علـى تكاليف المنتج فى المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج بدلا من الإنتظار حتى مرحلة الإنتاج.

وينصب تركيز مدخل التكلفة المستهدفة على المستقبل اكثر من الماضي كما يهتم بجودة المنتج اثناء عملية التصنيع وليس فقط تصحيح جودة المنتج المعيب، ويضاف الى ذلك انه يركز على التكاليف الكلية للمنتج بدلا من التركيز على كل عنـصر مـن عناصـر التكـاليف علـى حدة(الشماع، 2003).

ويحتاج مدخل التكلفة المستهدفة الى قاعدة بيانات توفر بيانات عـن التكلفـة المطلوبـة ونماذج مبسطة لتحليل الانحرافات في مرحلة التخطيط ومجموعة من تقارير التغذيـة العكـسية لتلك الانحرافات مما يجعله قابل للتحويل والاستخدام في بيئات مختلفة.

ولعل من اهم سمات مدخل التكلفة المستهدفة إمكانية ربطه بالتخطيط طويل الاجل حيث يعتبر التخطيط الجيد أساساً للرقابة الفعالة.

ويساعد استخدام مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق مفهوم "الرقابة الذاتية " نظرا لمـا يحققه من تكامل بين الادارة العليا والمستويات الادارية الادنى، حيث تحدد الادارة العليا الارباح المستهدفة والتكلفة المسموح بها ثم تقوم بتوصيل هذه المعلومات الى المستويات الادنى وتحـدد المستويات الادارية الدنيا التكاليف المقدرة ثم ترفع هذه المعلومات الى المستويات الادارية العليا. وتساعد هذه المشاركة وتبادل المعلومات على جعل القرارات المتخذة فعالة كما أنها تشجع على التزام منفذي الخطة على تنفيذها بكفاءة.

كما ان مدخل التكلفة المستهدفة يوفر تقارير دورية عن الاداء أثناء وبعد كل خطوة من خطوات الوصول الى التكلفة المستهدفة، كما يوفر نظام الرقابة في ظل مدخل التكلفة المستهدفة معلومات تغذية عكسية متكررة عن تكلفة الانتاج مما يساعد فريق تطوير المنتج على التخفيض المستمر في التكاليف.

ويوفر مدخل التكلفة المستهدفة مقاييس غير مالية للاداء (الجـودة، الـزمن، التطـوير، العاملين، العملاء، الموردين، المنافسين) تبتعد عن الرقابة المالية لعناصر التكاليف وتؤكد على الانتاجية والجودة من وجهة نظر العميل وتساعد الشركة على ان تتفاعل مع البيئـة الخارجيـة وتحقق ميزة تنافسية (الشماع، 2003).

الفصل الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

الفصل الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

3-1 مقدمة :

يتناول هذا الفصل أساليب جمع البيانات والأساليب الاحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، وكذا عرض البيانات واختبار الفرضيات تمهيدا للوصول الى النتائج والتوصيات .

3-2 أدوات الدراسة وأساليب جمع البيانات :

3-2-1 البيانات الثانوية :

تتمثل في الكتب و الدوريات والدراسات السابقة والبحث بواسطة مواقع شبكة الانترنت المتخصصة ذات العلاقة .

3-2-2 البيانات الأولية :

للحصول على البيانات الأولية اللازمة لاجراء هذه الدراسة لجأ الباحث الى استخدام أسلوب الاستقصاء بواسطة تصميم استبانة (ملحق رقم 1) التى احتوت على جزئين :

- الجزء الأول يتعلق بالخصائص الديموغرافية للمستجيبين ومعلومات عامة عن الشركة .
- الجزء الثاني يشتمل على أربعة محاور:

• المحور الاول (9) أسئلة تتعلق بمدى إسهام إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف .
• المحور الثاني (9) أسئلة تتعلق بمرحلة تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية وبالتالي تحسين الرقابة على التكاليف .
• المحور الثالث (8) أسئلة تتعلق بتحديد سعر المنتج وهامش الربح بغية الوصول الى التكلفة المستهدفة وأثر ذلك على تحسين الرقابة على التكاليف .
• المحور الرابع (9) أسئلة تتعلق بعملية تضييق الفجوة التكاليفية ودورها في تحقيق رقابة افضل على التكاليف .

وتم تحديد مقاييس للاجابة على أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات ، وقد اعطيت للاجابات الدرجات الآتية:

الجدول 2. مقاييس إجابات أسئلة الإستبانة

الفئات	درجة كل مقياس	الدرجات المقابلة
من100% الى 81%	5	موافق بشدة
من80% الى 61%	4	موافق
من 60 % الى 41 %	3	محايد
من40% الى20 %	2	غير موافق
أقل من 20%	1	غير موافق بشدة

هذا واعتمد الباحث على وسط فرضي مقداره (3) والذي يمثل نسبة تأثير (41%-60%).

3-3 صدق أداة الدراسة :

للتأكد من وضوح الاستبانة و ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة ، قام الباحث بتحكيم الاستبانة بعرضها على أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، وتم الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والآراء التي ابداها المحكمون عند أعداد الصيغة النهائية للاستبانة.

تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة التي بلغت 90 موظف يعملون في ثلاثين شركة من شركات الصناعات البلاستيكية بالمملكة العربية السعودية ، وقد كان اختيار هذه العينة على اساس الطاقة الانتاجية حيث تتجاوز الطاقة الانتاجية للشركات عينة الدراسة 10.000 طن سنوياً .

و فيما يلي ملخص بعدد الاستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل:

الجدول 3. عدد الإستبانات الموزعة

البيان	العدد	النسبة
الإستبانات الموزعة	90	%100
الاستبانات المعادة	69	%76
الاستبانات غير المعادة	21	%24
الإستبانات الخاضعة للتحليل	69	%76

3-3 اختبار ثبات أداة الدراسة :

يظهر من خلال جدول رقم (4) أن جميع أبعاد المقياس تتمتع بدرجة مقبولة من الثبات او الاتساق الداخلي حيث تراوحت قيم ألفا كرونباخ من 0.89 إلى 0.98 ومن جهة ثانية فإن المقياس بجميع فقراته (المقياس ككل) يتمتع أيضا بدرجة مرتفعة من الاتساق الداخلي (0.95) وهي قيمة كافية لاعتبار الأداة مناسبة لتحقيق أهداف الدراسة.

الجدول 4. نتائج إختبار ثبات أداة القياس

البند	معامل ألفا
أسئلة الإستبانات بالكامل	**0.9557**
البعد الأول	**0.8921**
البعد الثاني	**0.9103**
البعد الثالث	**0.9208**
البعد الرابع	**0.9802**

5-3 اختبار التوزيع الطبيعي :

تم استخدام إختبار Kolmogorov-Smirnov الإحصائي الذى هدفه هو التأكد من أتباع البيانات للتوزيع الطبيعي ، و يبين الجدول رقم (5) نتائج الاختبار.

الجدول 5. نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

المقياس	البعد الأول	البعد الثاني	البعد الثالث	البعد الرابع	الدرجة الكلية
Kolmogorov-Smirnov	1.71	2.99	1.81	1.60	1.60
الدلالة الإحصائية	0.006	0.000	0.003	0.012	0.011

يلاحظ من خلال جدول رقم (5) أن الدرجات على كل بعد من أبعاد المقياس وكذلك الدرجات الكلية على المقياس تختلف وبصورة دالة احصائيا عن التوزيع الطبيعي. والجدير ذكره في هذا السياق ان الاختبار المستخدم (Kolmogorov-Smirnov) لفحص التوزيع الطبيعي للبيانات يفحص فرضية صفرية مفادها ان توزيع البيانات لا يختلف وبصورة دالة احصائيا عن التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة معين. وبالتالي فإذا أخذنا بعين الاعتبار فحص الفرضيات الصفرية الخاصة بتوزيع البيانات على الابعاد الأربعة على الدرجة الكلية عند مستوى دلالة (0.05) فإننا نجد أن جميع مستويات الدلالة الموجودة في جدول رقم (5) هي أقل من (0.05) وبالتالي نستطيع الاستنتاج بإن البيانات سواء على الابعاد أو الدرجة الكلية لاتختلف عن التوزيع الطبيعي، وبالتالي فهي تمثل المجتمع.

6-3 الأساليب الاحصائية المستخدمة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم اجراء التحليل الاحصائي لبيانات الإستبانة باستخدام برنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، وعلى ضوء طبيعة متغيرات الدراسة و أساليب القياس و أغراض التحليل فقد تم استخدام الأساليب الاحصائية الآتية:

1-6-3 الأساليب الاحصائية الوصفية :

فقد تم استخدام بعض الأساليب الاحصائية المتعلقة بمقاييس النزعة المركزية والتشتت بهدف عرض نتائج الدراسة ووصف الاجابات مثل :

- الوسط الحسابي .
- الانحراف المعياري .

2-6-3 اختبار (One Sample T-Test) :

و يستخدم هذا الاختبار لفحص ما اذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة ثابتة .

3-6-3 اختبار التباين الأحادي (ANOVA) :

ويستخدم هذا الاختبار لفحص اختلاف الاجابات بناءاً على اختلاف الخصائص الديموغرافية للعينة.

7-3 الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة :

إحتوت أسئلة الجزء الأول من الاستبانة على معلومات تتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ، حيث تم تقسيم هذا الجزء الى قسمين ، اذ يعكس القسم الأول الخصائص الديموغرافية للمستجيبين ، أما القسم الثاني فيحتوي على معلومات عن تلك الخصائص الديموغرافية لشركات عينة الدراسة .

الخصائص الديموغرافية للأشخاص الذين شاركو بالإجابة على أسئلة الاستبيان.

3-7-1المؤهل العلمي:

الجدول 6. توزع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
الثانوية العامة فما دون	0	%0
دبلوم	0	%0
بكلوريوس	52	%75.4
ماجستير	17	%24.6
أخرى	0	%0

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن معظم افراد العينة هم مـن الحاصـلين علـى درجـة البكالوريوس حيث كان عددهم (52) شخصا من مجموع أفراد العينة أي ما نـسبتة (75.4 %) بينما يشير جدول رقم (6) إلى أن (17) من افراد العينة هـم مـن الحاصـلين علـى درجـة الماجستير وهم يشكلون ما نسبته (24.6 %) من المجموع الكلي للعينة ،وأخيرا فإن جدول رقم (6) يشير إلى عدم وجود أي شخص من أفراد العينة ممن يحملون درجة الدبلوم أو أقل، وهـذا يدل على أن التأهيل العلمي لأفراد العينة كان مرتفعاً نسبياً.

3-7-2 التخصص العلمي :

جدول 7. توزع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

البيان	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	58	%84.1
ادارة مالية	7	%10.1
ادارة أعمال	4	%5.8
اقتصاد	0	%0
اخرى	0	%0

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن معظم أفراد العينة هم من تخصص المحاسـبة حيـث كان عددهم (58) شخصا من مجموع أفراد العينة أي ما نسبتة (%84.1) ، وهذا يؤكد علـى

أهليتهم للتعامل مع موضوع الدراسة ، بينما بلغ أعدادا أفراد العينة والذين ينتمون لتخصصات أخرى 11 شخصاً وهم يشكلون ما نسبته (15.9%) وقد وزعت هذه النسبة كمايأتي: (10.1%) للادارة المالية أي ما يشكل (7) من مجموع أفراد العينة .

3-7-3 عدد سنوات الخبرة :

الجدول 8. توزع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة .

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من خمس سنوات	00	%0
من خمس سنوات الى أقل من عشر سنوات	37	%53.6
من عشر سنوات فأكثر	32	%46.4

يلاحظ من الجدول رقم (8) أن معظم أفراد العينة هم الذين سنوات الخبرة لديهم (53.6%) من خمس سنوات الى اقل من عشر سنوات أي ما يشكل (37) شخصا من مجموع أفراد العينة، و(46.4%) اكثر من عشر سنوات أي ما يشكل (32) شخصا من مجموع أفراد العينة ، ويلاحظ من التوزيع ان أفراد العينة الذين تتجاوز سنوات خبرتهم الخمس سنوات لديهم القدرة على استيعاب فقرات الاستبانة والأهداف من وراء هذه الدراسة لما لهم من تجارب سابقة واطلاع .

4-7-3 المستوى الوظيفي :

الجدول 9. توزع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	15	%21.7
مدير فرع	00	%0
مساعد مدير	00	%0
رئيس قسم	25	%36.3
محاسب	29	%42

يلاحظ من الجدول رقم (9) أن أفراد العينة الذين مستواهم الوظيفي محاسب يـشكلون ما نسبتة (42%) أي ما يشكل (29) شخصا من مجموع أفراد عينة الدراسة ، والنسبة الباقية توزعت بين (36,3%) رئيس قسم أي ما يشكل (25) شخصاً مـن مجمـوع أفـراد عينـة الدراسة، و(21,7%) مديراً مالياً أي ما يشكل خمسة عشرشخصا من مجموع عينـة الدراسـة، ويلاحظ من توزيع عينة الدراسة الفهم والوعي لموضوع الدراسة .

3-7-5 رأسمال الشركة المدفوع (ريال سعودي) :

كان رأسمال شركات العينة كما في الجدول التالي:

الجدول 10. توزع عينة الدراسة حسب رأسمال

البيان	التكرار	النسبة المئوية
من مليون ريال الى اقل من 10 مليون ريال	00	%0
من 10 الى اقل من 20 مليون ريال	3	%4.3
20مليون ريال فأكثر	66	%95.7

يلاحظ من جدول رقم (10) أن ما نسبته (4.3%) من الشركات يتراوح رأسمالها بين عشرة ملايين والعشرين مليون بينما (95.7%) من الشركات يتجاوز رأسمالها العشرين مليون ريال، وهذا يدل ارتفاع رأسمال الشركات المدفوع على مقدرة هذه الشركات على امتلاك أنظمة معلوماتية متطورة سواء كانت محاسبية أو ادارية لتطوير أدائها .

3-7-6 عدد العاملين في الشركة :

كانت اعداد العاملين في شركات عينة الدراسة كما في الجدول الأتي :

الجدول 11. توزع عينة الدراسة حسب عدد العاملين

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 100 عامل	00	%0
من 100الى أقل من 500 عامل	01	%1.5
من500 الى أقل من1000عامل	29	%42
اكثر من 1000عامل	39	%56.5

يلاحظ من جدول رقم (11) أن ما نسبته (56.5 %) من الشركات تجاوز عدد العاملين فيها (1000) عامل ، فيما تراوح عدد العاملين في مانسبته (42%) من الشركات بين (500) و(1000) عامل ، فيما لم تتجاوز الشركات التي يتراوح عدد العاملين فيها بين (100) و(500) عامل ما نسبته (1.5%) ، و يرجع الارتفاع في نسب عدد العاملين الى كبر حجم الشركات وتنوع انشطتها ومنتجاتها وتعدد فروعها.

3-7-7 عدد المنتجات :

كان تنوع المنتجات في عينة الدراسة كما في الجدول الآتي:

الجدول 12. توزع عينة الدراسة حسب عدد المنتجات

البيان	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 منتجات	0	%0
من 5-9 منتجات	33	%47.8
من10-19 منتجاً	26	%37.7
من 20 منتجاً فأكثر	10	%14.5

يلاحظ من الجدول رقم (12) ان ما نسبته (47.8%) من الشركات تتراوح منتجاتها بين (5- 10) منتجات ، فيما (37.7%) منها تراوحت منتجاتها بين (11-20) منتج ، اما الشركات التي تتجاوز منتجاتها العشرين منتج فلم تزيد نسبتها عن (14.5%) .

3-7-8 تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد تكلفة المنتج :

كان توزع إجابات المستجيبين كما في الجدول الآتي:

يلاحظ من الجدول رقم (13) أن ما نسبتة (100%) من الشركات تطبق اسلوب التكلفة المستهدفة الامر الذي يساعد الباحث في الحصول على اجابات أكثر دقة وموضوعية وإثراء للدراسة .

3-7-9 وجود قسم خاص بالتكاليف بالشركة:

يلاحظ من الجدول رقم (13) ان نسبة (100%) من الشركات يوجد بها قسم خـاص بالتكاليف الامر الذي يعكس مدى اهمية محاسبة التكاليف بالنسبة لهذه الشركات وسعيها لتطبيق النظم الحديثة لادارة التكلفة .

الجدول 13. التكرار و النسبة المئوية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ووجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة

	البيان	التكرار	النسبة المئوية
تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	نعم	69	%100
	لا	00	%0
وجود قسم خاص بالتكاليف في الشركة	نعم	69	%100
	لا	00	%0

تحليل البيانات:

1-8-3 الفرضية الاولى :

" تسهم إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ".

ولمعرفة مدى إسهام استراتيجية التخطيط طويل الاجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف ، فقد تم إحتساب الوسط الحسابي والوسيط والإنحراف المعياري للتعبير عن هذا **المدى كالآتي:**

الجدول 14. الوسط الحسابي و الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات افراد العينة على فقرات المحور الاول من الاستبانة

م	العبارة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
1	يعد التخطيط ركيزة أساسية لعملية الرقابة على التكاليف اذ لا رقابة بدون تخطيط.	4.71	0.597
2	إن التخطيط الطويل الأجل بهدف التخفيض المستمر في تكلفة المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق عملية الرقابة على التكاليف.	4.78	0.415
3	إن مشاركة العاملين في التخطيط للمنتج سوف تخلق لديهم التزاماً أدبياً وحافزاً كنوع من الرقابة الذاتية.	4.72	0.450
4	ان التخطيط لمنتج دورة حياته قصيرة (من الفكرة وحتى التخلص من المنتج) يساعد في تحديد المدخلات بدقة و التعرف على ردة فعل العملاء بسرعة .	4.57	0.630
5	ان مشاركة فريق هندسة القيمة في مرحلة التخطيط يساعد في تحقيق الحد الأدنى للتكلفة مع إبقاء المنتج عند مستوى عالٍ من الجودة والأمان كما تساعد في عملية الرقابة	4.49	0.740
6	ان عملية تحليل وظائف المنتج ومقارنة تكلفة كل وظيفة بما تمثله من قيمة من وجهة نظر المستهلك تسهم في تقييم وظائف المنتج واختيار البدائل الممكنة لتفوق قيمة الوظيفة تكلفتها	3.43	0.737
7	استخدام جداول التكلفة في مرحلة التخطيط يساعد في المقارنة بين التكاليف المستهدفة والإنفاق الفعلي في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج .	4.09	0.477
8	يجب الاستفادة من التجارب الناجحة للشركات الرائدة في مرحلة التخطيط	4.07	0.464
9	تتبادل الشركات العاملة في نفس المجال الخبرات مع بعضها البعض	3.46	0.632

يظهر من خلال الجدول رقم (15) أن أعلى ثلاثة متوسطات كانت للفقرات (2) " **إن التخطيط الطويل الأجل بهدف التخفيض المستمر في تكلفة المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤدي إلى**

تحقيق عملية الرقابة على التكاليف" و(3) " **إن مشاركة العاملين في التخطيط للمنتج سوف تخلق لديهم التزاماً أدبياً وحافزاً كنوع من الرقابة الذاتية.**" **و(1)** " **يعد التخطيط ركيزة أساسية لعملية الرقابة على التكاليف اذ لا رقابة بدون تخطيط** "، حيث بلغت قيم متوسطات تلك الفقرات (4.78 و 4.72، 4.71) على التوالي. وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.41 و0.45 و0.59) على التوالي. فيما كانت أقل ثلاثة متوسطات للفقرات (6) " **ان عملية تحليل وظائف المنتج ومقارنة تكلفة كل وظيفة بما تمثله من قيمة من وجهة نظر المستهلك تسهم في تقييم وظائف المنتج واختيار البدائل الممكنة لتفوق قيمة الوظيفة تكلفتها**" و(9) " **تتبادل الشركات العاملة في نفس المجال الخبرات مع بعضها البعض** " **و** (8) " **يجب الاستفادة من التجارب الناجحة للشركات الرائدة في مرحلة التخطيط**" حيث بلغت قيم متوسطات تلك الفقرات (3.43 و 3.46 و4.07) على التوالي. . وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.73 و 0.46 و 0.63). ومن المهم ملاحظة أن جميع قيم المتوسطات الورادة في جدول رقم (15) كانت أعلى من النقطة التي تمثل منتصف سلم الاستجابة (3) مما يشير إلى وجود درجة من الموافقة لدى أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات المقياس.

3-8-2 الفرضية الثانية :

" تسعى التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج لتحقيق اكبر قدر من الوفورات التكاليفية مما ينعكس إيجابا على الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ".

ولمعرفة ما اذا كانت التكلفة المستهدفة تحقق وفرا تكاليفيا في مرحلة التصميم اكبر من المراحل الاخرى وبالتالي تؤثر ايجابا على الرقابة على التكاليف ، فقد تم إحتساب الوسط الحسابي والوسيط والإنحراف المعياري كما في الجدول الآتي:

الجدول 15. الوسط الحسابي و الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات افراد العينة على فقرات المحور الثاني من الاستبانة

م	العبارة	الوسـط الحسابي	الإنحراف المعياري
1	يمكن تحديد الجزء الأكبر من تكلفة مراحل سلسلة القيمة في مرحلة تصميم المنتج	4	0.664
2	تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لإعادة النظـر فـي تصميم المنتج وخصائصه في محاولـة لتخفـيض التكاليف التقديرية حتى تصل للتكلفة المستهدفة	3.43	0.630
3	تشكيل فريق عمل مشترك في مرحلة تصميم المنتج من مختلـف الأقـسام ذات العلاقـة (مـديرين ، محاسبين ، مهندسين ، .....) يسهم في الوصـول إلى تصميم منتج يحقق الحد الأدنى من التكلفة دون التأثير على المستوى المطلوب من الجودة والأمان الذي يرضي رغبة المستهلك .	3.29	0.597
4	تعسف الإدارة العليا في تفويض السلطة يعيق فريق العمل عن تحقيق أهدافه .	4.29	0.457
5	ان مشاركة ممثلين عن مراحل سلسلة القيمة فـي تصميم المنتج تعتبر مطلبا هاماً لنجاح المنتج .	4.07	0.464
6	ان رأي الموردين والموزعين يعتبـر امـرا هامـاً لنجاح عملية تصميم المنتج	4.07	0.464
7	تعتمد مرحلة تصميم المنتج بشكل كبير على هندسة القيمة .	3.29	0.597
8	الهندسة العكسية من الأساليب المـساعدة للتكلفـة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج سواء في حالة تطوير المنتج أو إنتاج منتج جديد .	3.71	0.893
9	يحقق استخدام الهندسة المتزامنةوفر فـي الوقـت والتكلفة و إلى سرعة وصول المنتج إلى الـسوق وبالتالي المحافظة على الوضع التنافسي	3.71	0.893

يظهر من خلال الجدول رقم (16) أن أعلى ثلاثة متوسطات كانت للفقرات (4) " **تعسف الإدارة العليا في تفويض السلطة يعيق فريق العمل عن تحقيق أهدافـه** " و(5) " **ان مـشاركة ممثلين عن مراحل سلسلة القيمة في تصميم المنتج تعتبر مطلبا هاماً لنجاح المنـتج." و**(6) " **ان رأي الموردين والموزعين يعتبر امرا هاماً لنجاح عملية تصميم المنتج** "، حيث بلغت قـيم متوسطات تلك الفقرات (4.29 و 4.07، 4.07) على التوالي. وكانت قيم الانحراف المعيـاري لتلك الفقرات (0.45 و0.46 و0.46) على التوالي. فيما كانت أقل ثلاثة متوسطات للفقرات (3) " تشكيل فريق عمل مشترك في مرحلة تصميم المنتج من مختلف الأقسام ذات العلاقة (مديرين ، محاسبين ، مهندسين ، .....) يسهم في الوصول إلى تصميم منتج يحقق الحـد الأدنـى مـن التكلفة دون التأثير على المستوى المطلوب من الجودة والأمان الذي يرضي رغبة المـستهلك "

و(7) " تعتمد مرحلة تصميم المنتج بشكل كبير على هندسة القيمـة " و (2) " تعتبـر التكلفـة المستهدفة مدخلا لإعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه في محاولـة لتخفـيض التكـاليف التقديرية حتى تصل للتكلفة المستهدفة " حيث بلغت قيم متوسطات تلك الفقرات (3.29 و 3.29 و3.43) على التوالي . وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.59 و 0.59 و 0.63). ومن المهم ملاحظة أن جميع قيم المتوسطات الورادة في جدول رقم (16) كانـت أعلـى مـن النقطة التي تمثل منتصف سلم الاستجابة (3) مما يشير إلى وجود درجة من الموافقة لدى أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات المقياس.

3-8-3 الفرضية الثالثة:

"يؤثر تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة في تعزيـز عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية"

ولمعرفة اثر تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المـستهدفة فـي تعزيز عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ، فقد تم إحتساب الوسط الحسابي والوسيط والإنحراف المعياري كما في الجدول الآتي:

الجدول 16. الوسط الحسابي و الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات افراد العينة على فقرات المحور الثالث من الاستبانة

م	العبارة	الوسـط الحسابي	الإنحراف المعياري
1	ان رغبات المستهلك وتطلعاته هـي الركيـزة الأهم في تحديد السعر المستهدف .	3.07	0.810
2	يتحدد السعر فـي ضـوء الأسـعار الـسائدة والأسواق المستهدفة والوضع التنافسي .	3.78	0.872
3	تعتمد سياسة التسعير (سياسة كشط / تصفح السوق ، سياسة إغراق السوق) على نـوع المنتج .	3.93	0.602
4	يعتمد تحديد هامش الربح المـستهدف علـى وضع الشركة التنافسي وسمعتها في السوق .	3	0.767
5	يعتمد تحديد هامش الربح على نـوع المنـتج وكمية الإنتاج والأسواق المستهدفة	3.45	1.195
6	يجب ألا يتأثر هامش الربح بتحديـد التكلفـة المستهدفة بمعنى أن الوصـول إلـى التكلفـة المستهدفة من خلال التخفيض المستمر للتكلفة وليس من خلال التضحية بجزء مـن هـامش الربح .	4.22	0.565
7	التكلفة المستهدفة يتم تحديدها من خلال خصم هامش الربح من السعر المستهدف	3.86	0.648

م	العبارة	الوسـط الحسابي	الإنحراف المعياري
8	تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج يخلـق نوعـا من الرقابة على التكاليف .	3.88	0.631

يظهر من خلال الجدول رقم (17) أن أعلى ثلاثة متوسطات كانت للفقرات (6) " يجب ألا يتأثر هامش الربح بتحديد التكلفة المستهدفة بمعنى أن الوصول إلى التكلفة المـستهدفة مـن خلال التخفيض المستمر للتكلفة وليس من خلال التضحية بجزء من هامش الربح " و(3) تعتمـد سياسة التسعير (سياسة كشط / تصفح السوق ، سياسة إغراق السوق) على نوع المنتج." و(8) " تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج يخلق نوعا من الرقابة على التكـاليف "، حيـث بلغـت قـيم متوسطات تلك الفقرات (4.22 و 3.93، 3.88) على التوالي. وكانت قيم الانحراف المعيـاري لتلك الفقرات (0.56 و0.60 و0.63) على التوالي. فيما كانت أقل ثلاثة متوسطات للفقرات (4) " يعتمد تحديد هامش الربح المستهدف على وضع الشركة التنافسي وسمعتها في السوق " و(1) " ان رغبات المستهلك وتطلعاته هي الركيزة الأهم في تحديد السعر المستهدف " و (5) " يعتمـد تحديد هامش الربح على نوع المنتج وكمية الإنتاج والأسواق المستهدفة " حيـث بلغـت قـيم متوسطات تلك الفقرات (3.00 و 3.07 و3.45) على التوالي . وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.76 و 0.81 و 1.19). ومن المهم ملاحظة أن جميع قيم المتوسطات الـواردة في جدول رقم (17) كانت أعلى من النقطة التي تمثل منتصف سلم الاستجابة (3) مما يشير إلى وجود درجة من الموافقة لدى أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات المقياس.

4-8-3 الفرضية الرابعة :

"يؤدي تضييق الفجوة التكاليفية إلى تحقيق رقابة أفضل على التكـاليف فـي شـركات الصناعات البلاستيكية "

ولمعرفة مدى اسهام التكلفة المستهدفة من خلال تضييق الفجوة التكاليفية في تحقيق رقابـة افضل على التكاليف في شركات الـصناعات البلاسـتيكية ، فقد تم إحتساب الوسط الحسابي والوسيط والإنحراف المعياري كما في الجدول التالي :

الجدول 17. الوسط الحسابي و الوسيط والإنحراف المعياري لإجابات افراد العينة على فقرات المحور الرابع من الاستبانة

م	العبارة	الوسـط الحسابي	الإنحـراف المعياري
1	تنشأ الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة .	3.61	0.911
2	تعمل إدارة الشركة على تحديد التكلفة المستهدفة كنقطة وسـط بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة .	3.29	0.893
3	يمكن التخاص من الفجوة التكاليفية بـين التكلفـة المـستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال اسـتخدام أسـلوب تحليـل سلسلة القيمة حيث يعمل هذا الأسـلوب علـى إزالـة صـفات وخصائص المنتج التي لا تحقق منفعة للمستهلك .	3.67	0.721
4	يمكن التخاص من الفجوة التكاليفية بـين التكلفـة المـستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال استخدام أسـلوب هندسـة القيمة حيث يعمل هذا الأسلوب على إجـراء تحليـل وظيفـي تفصيلي لكل جزء من مكونات المنتج بهـدف الوصـول إلـى التصميم المناسب.	3.91	0.621
5	يتم العمل على تضييق الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها من خلال اسـتخدام أسـلوب التحـسين المستمر Kaizen cost .	3.91	0.621
6	يتم التخاص من الفجوة التكاليفيـة بـين التكلفـة المـستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة في مرحلتي التخطـيط والتـصميم أي قبل البدء بالإنتاج .	3.29	0.893
7	عملية تضييق الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية .	3.77	0.877
8	الحد من تدخل العنصر البشري في العملية الإنتاجية يساعد في تضييق الفجوة التكاليفية	3.99	0.675
9	التكامل بين التكلفة المستهدفة والمداخل الحديثة لإدارة التكلفـة يساعد في ردم الفجوة التكاليفية	3.84	0.933

يظهر من خلال الجدول رقم (18) أن أعلى ثلاثة متوسطات كانت للفقرات (8) "**الحد من** تدخل العنصر البشري في العملية الإنتاجية يساعد في تضييق الفجوة التكاليفيـة " و(4) "يمكـن التخاص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال اسـتخدام أسلوب هندسة القيمة حيث يعمل هذا الأسلوب على إجراء تحليل وظيفي تفصيلي لكل جزء مـن

مكونات المنتج بهدف الوصول إلى التصميم المناسب" و(5) " يتم العمل على تـضييق الفجـوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها من خلال استخدام أسلوب التحسين المستمر Kaizen cost "، حيث بلغت قيم متوسطات تلك الفقرات (3.99 و 3.91، 3.91) على التوالي. وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.93 و0.62 و0.62) على التوالي. فيما كانـت أقل ثلاثة متوسطات للفقرات (2) " تعمل إدارة الشركة على تحديد التكلفة المستهدفة كنقطة وسط بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة " و(6) يتم التخلص من الفجوة التكاليفية بـين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة في مرحلتي التخطيط والتصميم أي قبل البدء بالإنتاج " و (1) " تنشأ الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة " حيث بلغت قيم متوسطات تلك الفقرات (3.29 و 3.29 و3.61) على التوالي . وكانت قيم الانحراف المعياري لتلك الفقرات (0.89 و 0.89 و 0.91). ومن المهم ملاحظة أن جميع قيم المتوسطات الـواردة في جدول رقم (18) كانت أعلى من النقطة التي تمثل منتصف سلم الاستجابة (3) مما يشير إلى وجود درجة من الموافقة لدى أفراد عينة الدراسة على جميع فقرات المقياس.

3-9 اختبار الفرضيات

3-9-1 الفرضية الاولى :

نصت الفرضية الأولى على أنه " تسهم إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ".

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول مدى اسهام إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ، وذلك من خلال الجزء الثاني من الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (15) أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة بلغ (4.25) ، وهو أقل من الوسط الفرضي (4.33)، ،وانه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ المتوسط (0.571)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس ، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار **(One Sample T-test)** للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي:

الجدول 18. نتائج اختبار الفرضية الاولى على مستوى الخطوات ككل

"ت" المحسوبة	"ت" الجدولية	مستوى الأدلة	نتيجة الفرضية البديلة
24.48	**1.67**	**صفر**	**قبول**

ونظرا لان قيمة "ت" المحسوبة (24.48) أعلى من قيمتها الجدولية (1.67)، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية في حالة فحص الفرضية الصفرية في الاتجاه الموجب، فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يؤكد ان إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة تسهم في تحسين الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية بالمملكة العربية السعودية .

3-9-2 الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية على أنه " تسعى التكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج لتحقيق اكبر قدر من الوفورات التكاليفية مما ينعكس إيجابا على الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية".

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول قدرة التكلفة المستهدفة على تحقيق اكبر قدر من الوفورات التكاليفية في مرحلة التصميم وانعكاس ذلك ايجابا على الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ، وذلك من خلال الجزء الثاني من الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (16) أن الوسط الحسابي العام لأراء أفراد العينة بلغ (3.76) ، وهو اكثر من الوسط الفرضي (3.67)، ،وانه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ المتوسط (0.566)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس ، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار **(One Sample T-test)** للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي:

الجدول 19. نتائج اختبار الفرضية الثانية على مستوى الخطوات ككل

"ت" المحسوبة	"ت" الجدولية	مستوى الأدلة	نتيجة الفرضية البديلة
12.81	1.67	صفر	قبول

ونظرا لان قيمة "ت" المحسوبة (12.81) أعلى من قيمتها الجدولية (1.67)، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية في حالة فحص الفرضية الصفرية في الاتجاه الموجب، فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يؤكد قدرة التكلفة المستهدفة على تحقيق اكبر قدر من الوفورات التكاليفية في مرحلة التصميم وانعكاس ذلك ايجابا على الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية .

3-9-3 الفرضية الثالثة :

نصت الفرضية الثالثة على أنه " يؤثر تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية".

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينـة حول تـأثير تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف فـي شـركات الصناعات البلاستيكية ، وذلك من خلال الجزء الثاني من الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (17) أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينـة بلـغ (3.65) ، وهو اقل من الوسط الفرضي (3.75)، ،وانه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلـغ المتوسط (0.761)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس ، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار **(One Sample T-test)** للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي:

الجدول 20. نتائج اختبار الفرضية الثالثة على مستوى الخطوات ككل

"ت" المحسوبة	"ت" الجدولية	مستوى الأدلة	نتيجة الفرضية البديلة
8.55	**1.67**	**صفر**	**قبول**

ونظراً لان قيمة "ت" المحسوبة (8.55) أعلى من قيمتها الجدولية (1.67)، وبما أن قاعدة القرار هي قبول الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية في حالة فحص الفرضية الصفرية في الاتجاه الموجب، فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يؤكد ان تحديد السعر وهامش الربح المستهدف وصولا إلى التكلفة المستهدفة يسهم في تعزيز عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية.

4-9-3 الفرضية الرابعة:

نصت الفرضية الرابعة على أنه " يؤدي تضييق الفجوة التكاليفية إلى تحقيق رقابة أفضل على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية ".

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينـة حول دور التكلفة المستهدفة في تضييق الفجوة التكاليفية واثر ذلك الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاسـتيكية ، وذلك من خلال الجزء الثاني من الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (18) أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة بلغ (3.70) ، وهو اقل من الوسط الفرضي (3.78)، ،وانه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ المتوسط (0.793)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس ، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار **(One Sample T-test)** للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي:

جدول 21. نتائج اختبار الفرضية الرابعة على مستوى الخطوات ككل

"ت" المحسوبة	"ت" الجدولية	مستوى الأدلة	نتيجة الفرضية البديلة
7.77	**1.67**	**صفر**	**قبول**

ونظراً لأن قيمة "ت" المحسوبة (7.77) أعلى من قيمتها الجدولية (1.67)، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية في حالة فحص الفرضية الصفرية في الاتجاه الموجب، فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يؤكد ان تـضييق الفجـوة التكاليفية يؤدي إلى تحقيق رقابة أفضل على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية .

ولفحص فيما إذا كانت اجابات أفراد العينة على المحاور الأربعة لأداة القيـاس تختلـف تبعا لمتغير التخصص فقد تم في البداية استخراج بعض الاحـصاءات الوصـفية (المتوسـطات والانحرافات المعيارية) كما يظهر من خلال جدول رقم (23) وكذلك قد تم فحص فيما إذا كـان هناك فرق دال احصائيا بين متوسطات درجات افراد العينة على كـل محـور تبعـا لمتغيـر التخصص.

جدول 22. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير التخصص

المتغير التابع	التخصص	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	المحاسبة	4.13	0.43
	إدارة	5.00	0.00
	مالية	9.99	4.87
	المجموع	4.25	0.42
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	المحاسبة	3.57	0.21
	إدارة	5.00	0.00
	مالية	4.63	0.26
	المجموع	3.43	0.39
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	المحاسبة	5.00	0.00
	إدارة	4.66	0.35
	مالية	3.64	0.62
	المجموع	3.46	0.55
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	المحاسبة	5.00	0.00
	إدارة	4.88	0.29
	مالية	3.69	0.74
	المجموع	3.46	0.55
الدرجات الكلية	المحاسبة	3.56	0.43
	إدارة	5.00	0.00
	مالية	4.76	0.24
	المجموع	3.84	0.54

في ضوء متوسطات درجات أفراد العينة على المحور الأول "إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف" وعلى المحور الثاني " تصميم المنتج ومـا تحققه وفورات تكاليفيـة" والتـي تظهر فـي جدول (23) فإنـه يتـضح أن الأفـراد مـن ذوي تخصص الإدارة هم الأكثر اهتماما بهذا البعد يليهم الأفراد من ذوي تخصص الماليـة وأخيرا احتل متوسط درجات أفراد العينة من تخصص المحاسبة المرتبة الأخيرة من حيث الاهتمام بهذا البعد. أما متوسطات أفراد العينة على المحور الثالث " تحديد سعر المنتج وهامش الربح" والمحور الرابع

" تضييق الفجوة التكاليفية" فإن متوسطات أفراد العينة من تخصص المحاسبة كانت أعلى متوسط ويليها الإدارة ثم المالية .

ولفحص دلالة الفروق بين المتوسطات التي تظهر في جدول (23) فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) الاتجاه وتظهر نتائج التحليل في الجدول الآتي:

الجدول 23. نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي الاتجاه لأثر متغير التخصص على درجات أفراد العينة على المحاور الأربعة للمقياس وعلى الدرجات الكلية

المتغير التابع	مجموع مربع الانحرافات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	5.47	2	2.87	28.39	0.00
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	13.54	2	6.77	144.18	0.00
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	17.16	2	8.58	57.74	0.00
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	19.89	2	9.94	36.77	0.00
الدرجات الكلية	13.33	2	6.66	61.13	0.00

يلاحظ من الجدول (24) وجود فروق دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات اجابات افراد العينة على المحور الأول والثاني والثالث والرابع والدرجات الكلية تبعا لمتغير التخصص.

وحيث أن نتائج تحليل التباين في جدول رقم (24) قد أظهرت وجود فروق دالة إحصائياً بين متوسطات أفراد العينة لمتغير التخصص فقد تم إستخدام أسلوب توكي (Tukey) لإجراء المقارنات البعدية بين أفراد العينة تبعا لمتغير التخصص، وجدول رقم (25) يظهر نتائج هذا التحليل.

جدول 24. اختبار توكي لإجراء المقارنات البعدية تبعا لمتغير التخصص

البعد	المقارنة	قيمة الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة الفعلي
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	إدارة - محاسبة	-0.865	**0.00**
	محاسبة - مالية	0.738-	**0.00**
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	محاسبة – إدارة	-1.427	**0.00**
	محاسبة – مالية	-1.062	**0.00**
	إدارة – مالية	0.365	**0.024**
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	محاسبة – إدارة	-1.566	**0.00**
	محاسبة – مالية	-1.227	**0.00**
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	محاسبة – إدارة	-1.536	**0.00**
	محاسبة – مالية	-1.425	**0.00**
الدرجات الكلية	محاسبة – إدارة	-1.342	**0.00**
	محاسبة – مالية	-1.110	**0.00**

يتضح من خلال الجدول رقم (25) أن أفراد العينة ذوي تخصص المحاسبة يعتقدون بفاعلية المحاور الأربعة وفاعليتها في تحسين الرقابة على التكاليف، ويلاحظ ايضا أن افراد العينة من تخصص الإدارة يعتقدون بفاعلية المحور الثاني " تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية" وفاعليته بتحسين الرقابة على التكاليف .

ولفحص فيما إذا كانت درجات أفراد العينة على المحاور الأربعة لأداة القياس تختلف تبعا لمتغير الخبرة فقد تم في البداية استخراج بعض الاحصاءات الوصفية (المتوسطات والانحرافات المعيارية) كما يظهر من خلال جدول رقم (26) وكذلك قد تم فحص فيما إذا كان هناك فرق دال احصائيا بين متوسطات درجات افراد العينة على كل محور تبعاً لمتغير الخبرة.

جدول 25. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير الخبرة

المتغير التابع	الخبرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	4.05	0.343
	من عشر سنوات فأكثر	4.493	0.398.
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	3.537	0.295
	من عشر سنوات فأكثر	4.024	0.551
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	3.348	0.477
	من عشر سنوات فأكثر	3.996	0.611
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	3.330	0.642
	من عشر سنوات فأكثر	4.12	0.625
الدرجات الكلية	من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	3.574	0.401
	من عشر سنوات فأكثر	4.163	0.532

في ضوء متوسطات درجات أفراد العينة على جميع محاور الدراسة وعلى الدرجات الكلية والتي تظهر في جدول (26) فإنه يتضح أن افراد العينة من ذوي الخبرة من عشر سنوات فأكثرا هم الأكثر اعتقادا بفاعلية هذا المحاور وفاعليتها في تحسين الرقابة.

ولفحص دلالة الفروق بين المتوسطات التي تظهر في جدول (26) فقد تم استخدام تحليل (ت) للعينات المستقلة وجدول رقم (27) يظهر هذا التحليل.

الجدول 26. نتائج اختبار (ت) للعينات المستقلة لأثر متغير الخبرة على درجات أفراد العينة على الأبعاد الأربعة للمقياس وعلى الدرجات الكلية

المتغير التابع	قيمة ت	درجات الحرية	مستوى الدلالة
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	4.88-	67	0.75
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	4.65-	6	0.00
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	4.94-	67	0.16
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	5.16-	67	0.75
الدرجات الكلية	5.22-	67	0.09

يظهر من خلال الجدول (27) وجود فروق دالة احصائيا (α≥0.05) بين متوسطات درجات افراد العينة على المحور الثاني تبعا لمتغير الخبرة كذلك يظهر الجدول عـدم وجـود فروق دالة احصائيا (α≤0.05) بين متوسطات درجات افراد العينـة علـى المحـور الأول والثالث والرابع والدرجات الكلية تبعا لمتغير الخبرة.

ولفحص فيما إذا كانت درجات أفراد العينة على المحاور الأربعة لأداة القياس تختلـف تبعا لمتغير المركز فقد تم في البداية استخراج بعـض الاحـصاءات الوصـفية (المتوسـطات والانحرافات المعيارية) كما يظهر من خلال جدول رقم (28) وكذلك قد تم فحص فيما إذا كـان هناك فرق دال احصائيا بين متوسطات درجات افراد العينة على كل محور تبعا لمتغير المركز.

جدول 27. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المركز**

الإنحراف المعياري	الوسط الحسابي	المركز	المتغير التابع
0.321	3.745	مدير مالي	المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل
2.317	4.338	رئيس قسم	
0.399	4.4998	محاسب	
0.427	4.259	**المجموع**	
0.190	3.470	مدير مالي	المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية
2.317	3.661	رئيس قسم	
0.668	4.015	محاسب	
0.494	3.763	**المجموع**	
0.289	3.163	مدير مالي	المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح
5.213	3.379	رئيس قسم	
0.849	3.857	محاسب	
0.269	3.648	**المجموع**	
0.273	3.359	مدير مالي	المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية
7.226	3.758	رئيس قسم	
1.098	3.846	محاسب	
0.745	3.697	**المجموع**	
0.265	3.443	مدير مالي	الدرجات الكلية
2.469	3.878	رئيس قسم	
0.740	4.060	محاسب	
0.549	3.847	**المجموع**	

في ضوء متوسطات درجات أفراد العينة على المحور الأول وعلى المحـور الثالـث وعلى المحور الرابع وعلى الدرجات الكلية والتي تظهر في جدول (28) فإنه يتضح أن الأفراد الذين مركزهم الوظيفي محاسب هم الأكثر اهتماما بهذه المحاور واعتقادهم بفاعلية هذه المحاور وتأثيرها بتحسين الرقابة على التكاليف، أما المحور الثاني فإن أفراد العينة الذين مركزهم رئيس قسم هم الأفراد الذين يعتقدون بفاعلية هذا المحور وتأثيره على الرقابة على التكاليف.

ولفحص دلالة الفروق بين المتوسطات التي تظهر في جدول (28) فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه وتظهر نتائج التحليل في الجدول التالي:

الجدول 28. نتائج اختبار تحليل التباين احادي الاتجاه لأثر متغير المركز على درجات أفراد العينة على الأبعاد الأربعة للمقياس وعلى الدرجات الكلية

المتغير التابع	مجموع مربع الانحرافات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	6.29	2	3.14	33.92	0.00
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	3.535	2	1.768	8.903	0.00
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	5.366	2	2.683	8.193	0.00
المحور الرابع تضييق الفجوة التكاليفية	2.674	2	1.337	2.516	0.08
الدرجات الكلية	4.104	2	2.052	8.243	0.00

يظهر من خلال الجدول (29) وجود فروق دالة احصائيا ($\alpha \geq 0.05$) بين متوسطات درجات افراد العينة على المحور الأول والثاني والثالث والدرجات الكلية تبعا لمتغير المركز كذلك يظهر الجدول عدم وجود فروق دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات درجات افراد العينة على المحور الرابع تبعا لمتغير المركز.

وحيث إن نتائج تحليل التباين في جدول رقم (29) قد أظهرت وجود فروق دالة إحصائياً بين متوسطات أفراد العينة لمتغير المركز فقد تم إستخدام أسلوب توكي (Tukey) لإجراء المقارنات البعدية بين أفراد العينة تبعا لمتغير المركز، وجدول رقم (30) يظهر نتائج هذا التحليل.

جدول 29. اختبار توكي لإجراء المقارنات البعدية بين أفراد العينة تبعا لمتغير المركز

المحور	المقارنة	قيمة الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة الفعلي
المحور الأول استراتيجية التخطيط طويل الأجل	**مدير مالي - رئيس قسم**	-0.593	**0.00**
	مدير مالي - محاسب	-0.753	**0.00**
المحور الثاني تصميم المنتج وما تحققه وفورات تكاليفية	**مدير مالي - محاسب**	-0.544	**0.00**
	رئيس قسم - محاسب	-0.353	**0.01**
المحور الثالث تحديد سعر المنتج وهامش الربح	**مدير مالي - رئيس قسم**	-0.570	**0.00**
	مدير مالي - محاسب	-0.688	**0.00**
الدرجات الكلية	**مدير مالي - رئيس قسم**	-0.434	**0.02**
	مدير مالي - محاسب	-0.616	**0.00**

يتضح من خلال الجدول رقم (30) أن أفراد العينة ذوي مركز مدير مـالي يعتقـدون بفاعلية المحاور الأربعة وفاعليتها في تحسين الرقابة على التكاليف، ويلاحظ أيـضاً أن افـراد العينة الذين مركزهم رئيس قسم يعتقدون بفاعلية المحور الثاني " تصميم المنـتج ومـا تحققـه وفورات تكاليفية" وفاعليته بتحسين الرقابة على التكاليف .

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

10-3 الاستنتاجات:

1. إن التخطيط الطويل الأجل بهدف التخفيض المستمر في تكلفة المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق عملية الرقابة على التكاليف في شركات الصناعات البلاستيكية بالمملكة العربية السعودية .
2. ان مشاركة العاملين بشكل عام فريق هندسة القيمة بشكل خاص في مرحلة التخطيط يساعد في تحقيق الحد الأدنى للتكلفة مع إبقاء المنتج عند مستوى عالٍ من الجودة والأمان كما تساعد في عملية الرقابة .
3. ان الاستخدام الأمثل للأساليب الهندسية (هندسة القيمة ، الهندسية العكسية ، الهندسة المتزامنة) للوصول الى التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق رقابة أفضل على التكاليف.
4. ان مشاركة ممثلين عن مراحل سلسلة القيمة في تصميم المنتج تعتبر مطلبا هاماً لنجاح المنتج.
5. تحديد السعر المستهدف للمنتج يخلق نوعا من الرقابة على التكاليف .
6. يمكن التخلص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال استخدام الاساليب الهندسية التي تعمل على إزالة صفات وخصائص المنتج التي لا تحقق منفعة للمستهلك.
7. التكامل بين التكلفة المستهدفة والمداخل الحديثة لإدارة التكلفة يساعد في التخلص من الفجوة التكاليفية وبالتالي رقابة افضل على التكاليف.

3-11 التوصيات :

1. ضرورة وضع خطط استراتيجية للتكلفة المستهدفة بهدف الوصول الى الحد الادنـي مـن تكلفة المنتجات البلاستيكية كون هذه الخطط ركيزة هامة في عملية الرقابة على التكاليف.
2. تفعيل دور العاملين وخصوصا فريق هندسة القيمة في مرحلتي تخطيط وتـصميم المنـتج لاهميتهما في تحديد تكلفة المنتج ، وعدم تعسف الادارة في تفـويض الـصلاحيات لفـرق العمل.
3. ضرورة الاستعانة بالاساليب الهندسية المساعدة في تطوير المنتج مع الاحتفاظ بالحد الادنى للتكلفة ، والتخلص من صفات وخصائص المنتج التي لاتضيف قيمـة ولا تحقـق منفعـة للمستهلك.
4. اهمية تحديد السعر المستهدف انطلاقا من الوضع التنافسي للسوق ورضـى المـستهلك لان ذلك سوف يخلق نوعا من الرقابة على التكاليف.
5. اهمية تطبيق المداخل الحديثة لادارة التكلفة كونها تحقق تكاملاً مع بعضها البعض وتـسهم في ايجاد رقابة مثلى على التكاليف.

المراجع العربية:

الكتب:

1. كحالة، جبرائيل ورضوان، حنان (2006). محاسبة التكاليف المعيارية (رقابة واثبات).

الرسائل الجامعية:

1. السعدي، ماهر، (2005)، **اثر الميزة التنافسية على خفض التكلفة ورفع الأداء في القطاع الصناعي المصري،** رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجـارة ، جامعـة الاسكندرية، مصر.
2. الشماع، علياء (2003). **نحو تكامل مفهوم التكلفة المـستهدفة والتحليـل الاسـتراتيجي للتكلفة في ضوء ظروف المنافسة،** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، مصر.
3. الشمراني، محمد (2008). **دور التكاليف المعيارية في الرقابة علي تكاليف التـشغيل فـي شركات النقل البحري بالمملكة العربية السعودية،** رسالة ماجستير غير منـشورة، جامعـة الملك سعود، السعودية.
4. عطوي، راضية (2007). **دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفـيض التكـاليف،** رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.

البحوث:

1. تركمان، حنان وعبد اللطيف، عبد اللطيف، (2005). الرقابة الاستراتيجية و أثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات، **مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية،** سلـسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (4).
2. حلس، سالم، (2006). دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسـسات المجتمـع المدني الفلسطيني، **مجلة الجامعة الاسلامية،** سلسلة الدراسات الانسانية، المجلـد (14)، العدد (1).
3. الخلف، نضال وزويلف، إنعام (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفـة المـستهدفة، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد ،** المجلد (21)، العدد (2).
4. عاطف، عبدالرحمن (2003). اطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة،** جامعة جنـوب الـوادي بمصر، المجلد (17)، العدد (2).

5. عبد الدايم، صفاء (2003). نحو اطار مقترح لادارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،** جامعة عين شمس، العدد (3).

6. كنعان، نواف (2005). الرقابة المالية على الاجهزة الادارية في دولة الامارات، **مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والانسانية،** المجلد (2)، العدد (2).

7. مخيمر، عبدالعزيز وآخرون، (2000). قياس الاداء المؤسسي للاجهزة الحكومية، المنظمة العربية لتنمية الادارة، **سلسلة ندوات ومؤتمرات 13،** القاهرة ، الطبعة الاولى.

8. شاهين، علي، (2004)، **ادارة الجودة الشاملة وأنظمتها في نجاح المنظمة والمنتج،** المجلة العلمية، جامعة الملك فيصل (العلوم الانسانية والادارية)، المجلد الخامس، العدد الأول.

9. مصري، ميرفيت ومخللاتي، حسناء، (2006) **أسلوب تحليل سلاسل القيمة لأغراض خفض التكاليف،** بحث غير منشور، قسم المحاسبة، جامعة حلب، سوريا.

المواقع الالكترونية:

1. أبو اسماعيل، فؤاد، (2008). تطبيق نظام الرقابة على الجودة الشاملة لتحسين اداء مشروع المنفعة العامة، **تلخيص ورقة عمل اعدها فريق من الخبراء بالمنظمة العربية للتنمية الادارية:** **www.magetude.com.**

2. جمعية الارجونوميكس الاوروبية ، الموقع الالكتروني:-**www.ergo-eg.com/2.php.**

3. الكاشف، محمد، **التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لادارة الربحية،** جامعة المنصورة: **www.kau.edu.sa/mkashef/re/target**

4. موسى، محمود (2008). ماهية التكاليف المستهدفة ، بحث مقدم لجامعة الازهر: **www.infotechaccounts.com.**

5. الهيئة العربية للتصنيع ، الموقع الالكتروني: **www.aoi.com.eg.**

6. هيثم، خاف (2007). التكلفة المستهدفة، بحث مقدم للدراسات العليا، جامعة الأزهر: **www.infotechaccounts.com.**

7. يحضيه، سملالي،(2003)، ادارة **الجودة الشاملة مدخل لتطوير الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية،** الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد" 22-23 ابريل، (.www.ingd3.com).

المراجع الأجنبية:

Books:

1. Atkinson, A., (2007). **Management Accounting,** 5ed, prentice hall, U.S.A.
2. Ansari, S. and Bell, J. 1997, Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management, Chicago, IRWIN Professional Publishing.
3. Blocher, chin, lin, (2002). **Cost Management; A strategic Emphasis,** McGraw-Hill companies, Inc., 2nd Ed., N.Y.
4. Drury C., (2001). **Management Accounting For Business Decisions,** London: Thomson Learning, 2nd.
5. Garrison & Noreen, (2000). **Managerial Accaunting,** McGraw-Hill companies, Inc., 9th Ed., U.S.A.
6. Hilton R., (2009**). Managerial Accounting : Greating Value in a Dynamic Business Enviroment,** McGraw-Hill companies, Inc., 8th Ed., U.S.A.
7. Horngren, et al, (2007). **Management and Cost Accounting**, 3ed, Prentice Hall, u.S.A.
8. Kaplan & Atkinson, et al., (2007). **Management Accounting**, Prentice Hall, 5th Ed, New Jersy.
9. Ken C. Snead, Jr., Wayne A. Johnson and Atieno A. Ndede-Amadi, **Advance In Management Accouting**, V14, Elsevier Ltd, 2005,
10. Ribbens, A., (2000). **Simultaneous Engineering for New Product Development: Manufacturing Applications**, by john wiley & sons Inc canada.
11. Robert et al, (2007). **Management Control Systems**, Twelfth Edition, McGraw-Hill Irwin, U.S.A.

Master thesis:

1. Kwah, G., (2004). **Ttarget Costing in Swedish firm fiction, fad or fast?** University of Gothenburg, Sweden.

Studies:

1. Brunet, A., & New, s., (2003). kaizen in japan: an empirical study, **international journal of operations & production management,** 23(12), 1426-1446.
2. Chernega, O., (2008). The Use of Functional – Cost Analysis Method To Increase The Management Efficiency Of The External Debt of Ukraine, **international scientific conference,** "business and management".
3. Feil, P., Yook, K., Kim I., (2004). Japanese Target Costing: A Historical Perspective, **International Journal of strategic Cost Management.**
4. Kaplan, S., and Norton, P., (2001). Transforming the Balanced Scorecard From Performance, Measurement to Strategic Management: Part1, **Accounting Horizons**, AAA, Vol. 15, No. 1.
5. Keun-Hyo Y., (2005). **Target costing in the construction industry evidence from Japan,** journal of construction accounting & taxation.
6. Mehmet, D., (2006). Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis **, Journal of Business & Economics Research**, Volume 4, Number 2.
7. Rajiv D., (2004). The Balanced scorecard, **The Accuonting Review**, Vol .79 , NO.1.
8. Kucakulah, and Austill (2006), Product Development & Cost Management Using Target Costing: A Discussion and Case Analysis.
9. Sannapa, (2008) , Product Life – Cycle Costing: How Organizations can use Product Life Cycle Cost Management to Drive Target Cost Sourcing.
10. Chen and Chung (2002) Cause –Effect Analysis for Target Costing.

الملحق1. الاستبانة

الجزء الأول :- معلومات عامة :

أ) معلومات تتعلق بالمجيبين :

1. المؤهل العلمي : □ الثانوية العامة فما دون □ دبلوم □ بكالوريوس □ ماجستير □ اخرى (حدد من فضلك)	**2. التخصص العلمي :** □ محاسبة □ ادارة اعمال □ ادارة مالية □ اقتصاد □ اخرى (حدد من فضلك) ....
3. عدد سنوات الخبرة : □ اقل من سنتين □ من سنتين الى اقل من خمس سنوات □ من خمس سنوات الى اقل من عشر سنوات □ اكثر من عشر سنوات	**4. المستوى الوظيفي :** □ مدير مالي □ مدير فرع □ مساعد مدير □ رئيس قسم □ محاسب □ اخرى (حدد من فضلك)...............

ب) معلومات تتعلق بالشركة :

1. رأس مال الشركة المدفوع (ريال سعودي). □ اقل من 000 000 5 ريال □ من000 000 5 الى اقل من 000 1000 ريال □ من 000 000 10 الى اقل من 000 000 20 ريال □ اكثر من 000 000 20 ريال	**2.عدد العاملين في الشركة** □ اقل من 100 عامل □ من 100 الى اقل من 500 عامل □ من 500 الى اقل من 1000 عامل □ اكثر من 1000 عامل
3.عدد المنتجات التي تنتجها الشركة □ اقل من 5 منتجات □ من 5 الى 10 منتجات □ من 11 الى 20 منتج □ اكثر من 20 منتج	**4. هل تطبق الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة ؟** **(التكلفة المستهدفة هي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلتي التخطيط و التصميم حيث تركز جهود خفض التكلفة - بشكل خاص - عند مرحلة التصميم لسرعة و كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها) .** □ نعم □ لا
5. هل يوجد في الشركة قسم خاص بالتكاليف ؟ □ نعم □ لا	

الجزء الثاني :

المحور الأول: يتعلق هذا المحور بمدى إسهام إستراتيجية التخطيط طويل الأجل للتكلفة المستهدفة في تحسين الرقابة على التكاليف:

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غيـــر موافق	غيـــر موافق تماماً
1	يعد التخطيط ركيزة أساسـية لعمليـة الرقابـة علـى التكاليف اذ لا رقابة بدون تخطيط.					
2	إن التخطيط الطويل الأجل بهدف التخفيض المـستمر في تكلفة المنتج والوصول إلى التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحقيق عملية الرقابة على التكاليف.					
3	إن مشاركة العاملين في التخطيط للمنتج سوف تخلـق لديهم التزاماً أدبياً وحافزاً كنوع من الرقابة الذاتية.					
4	ان التخطيط لمنتج دورة حياته قصيرة (مـن الفكـرة وحتى التخلص من المنتج) يساعد في تحديد المدخلات بدقة و التعرف على ردة فعل العملاء بسرعة .					
5	ان مشاركة فريق هندسة القيمة في مرحلـة التخطـيط يساعد في تحقيق الحد الأدنى للتكلفة مع إبقاء المنـتج عند مستوى عالي من الجودة والأمان كما تساعد فـي عملية الرقابة					
6	ان عملية تحليل وظائف المنتج ومقارنـة تكلفـة كـل وظيفة بما تمثله من قيمة من وجهة نظـر المـستهلك تسهم في تقييم وظائف المنتج واختيار البدائل الممكنـة لتفوق قيمة الوظيفة تكلفتها					
7	استخدام جداول التكلفة في مرحلة التخطيط يساعد في المقارنة بين التكاليف المستهدفة والإنفاق الفعلي في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج .					
8	يجب الاستفادة من التجارب الناجحة للشركات الرائـدة في مرحلة التخطيط					
9	تتبادل الشركات العاملة في نفس المجال الخبرات مـع بعضها البعض					

المحور الثاني: يتعلق هذا المحور بشأن إجراءات مرحلة تصميم المنتج وما تحققه من وفورات تكاليفية وبالتالي تحسين الرقابة على التكاليف:

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	يمكن تحديد الجزء الأكبر من تكلفة مراحل سلسلة القيمة في مرحلة تصميم المنتج					
2	تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لإعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه في محاولة لتخفيض التكاليف التقديرية حتى تصل للتكلفة المستهدفة					
3	تشكيل فريق عمل مشترك في مرحلة تصميم المنتج من مختلف الأقسام ذات العلاقة (مديرين ، محاسبين ، مهندسين ، .....) يسهم في الوصول إلى تصميم منتج يحقق الحد الأدنى من التكلفة دون التأثير على المستوى المطلوب من الجودة والأمان الذي يرضي رغبة المستهلك .					
4	تعسف الإدارة العليا في تفويض السلطة يعيق فريق العمل عن تحقيق أهدافه .					
5	ان مشاركة ممثلين عن مراحل سلسلة القيمة في تصميم المنتج تعتبر مطلبا هاماً لنجاح المنتج .					
6	ان رأي الموردين والموزعين يعتبر امرا هاماً لنجاح عملية تصميم المنتج					
7	تعتمد مرحلة تصميم المنتج بشكل كبير على هندسة القيمة .					
8	الهندسة العكسية من الأساليب المساعدة للتكلفة المستهدفة في مرحلة تصميم المنتج سواء في حالة تطوير المنتج أو إنتاج منتج جديد .					
9	يحقق استخدام الهندسة المتزامنة وفر في الوقت والتكلفة و إلى سرعة وصول المنتج إلى السوق وبالتالي المحافظة على الوضع التنافسي					

المحور الثالث: يتعلق هذا المحور بمدى تأثير تحديد السعر وهامش الـربح بغيـة الوصـول إلـى التكلفـة المستهدفة وبالتالي تحسين الرقابة على التكاليف:

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غيــر موافق	غيــر موافق تماماً
1	ان رغبات المستهلك وتطلعاته هي الركيزة الأهم فـي تحديد السعر المستهدف .					
2	يتحدد السعر في ضوء الأسـعار الـسائدة والأسـواق المستهدفة والوضع التنافسي .					
3	تعتمد سياسة التسعير (سياسة كشط / تصفح السوق ، سياسة إغراق السوق) على نوع المنتج .					
4	يعتمد تحديد هامش الربح المستهدف على وضع الشركة التنافسي وسمعتها في السوق .					
5	يعتمد تحديد هامش الربح على نـوع المنـتج وكميـة الإنتاج والأسواق المستهدفة					
6	يجب ألا يتأثر هامش الربح بتحديد التكلفة المـستهدفة بمعنى أن الوصول إلى التكلفة المستهدفة مـن خـلال التخفيض المستمر للتكلفة وليس من خـلال التـضحية بجزء من هامش الربح .					
7	التكلفة المستهدفة يتم تحديدها من خلال خصم هـامش الربح من السعر المستهدف					
8	تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج يخلق نوعا من الرقابـة على التكاليف .					

المحور الرابع: يتعلق هذا المحور بمدى تأثير تضييق الفجوة التكاليفية في تحقيق رقابة أفضل على التكاليف:

م	العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	تنشأ الفجوة التكاليفية بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة .					
2	تعمل إدارة الشركة على تحديد التكلفة المستهدفة كنقطة وسط بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الفعلية المتوقعة.					
3	يمكن التخلص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة حيث يعمل هذا الأسلوب على إزالة صفات وخصائص المنتج التي لا تحقق منفعة للمستهلك .					
4	يمكن التخلص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة من خلال استخدام أسلوب هندسة القيمة حيث يعمل هذا الأسلوب على إجراء تحليل وظيفي تفصيلي لكل جزء من مكونات المنتج بهدف الوصول إلى التصميم المناسب.					
5	يتم العمل على تضييق الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها من خلال استخدام أسلوب التحسين المستمر Kaizen cost .					
6	يتم التخلص من الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية المتوقعة في مرحلتي التخطيط والتصميم أي قبل البدء بالإنتاج .					
7	عملية تضييق الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المسموح بها عملية مستمرة باستمرار العملية الإنتاجية .					
8	الحد من تدخل العنصر البشري في العملية الإنتاجية يساعد في تضييق الفجوة التكاليفية					
9	التكامل بين التكلفة المستهدفة والمداخل الحديثة لإدارة التكلفة يساعد في ردم الفجوة التكاليفية					

أي ملاحظات أو إضافات ترونها مناسبة ولم ترد في الاستبانة

....
....
....
....
....
....
....
....
....

مع خالص شكري وتقديري
الباحث

الملحق 2. بيان باسماء شركات الصناعات البلاستيكية (عينة الدراسة)

م	الشركة	الموقع
1	مصنع بلاستيك الوطنية	الرياض
2	مصنع بلاسكو للصناعات البلاستيكية	الرياض
3	مصنع الرواد لمنتجات البلاستيك	الرياض
4	مصنع البلاستيك السعودي	الرياض
5	شركة مصانع الخليج العربي للصناعات	جدة
6	شركة مصنع الراجحي للبلاستيك والاسفنج	الرياض
7	شركة فالكون للصناعات	الرياض
8	شركة الشرق للصناعات البلاستيكية	الرياض
9	شركة الزامل للصناعات البلاستيكة	الدمام
10	شركة ابن حيان للمنتجات البلاستيكية (طيف)	الجبيل
11	مصنع منتجات التغليف / فرع شركة المجموعة المتحدة للتطوير	الرياض
12	مصنع كوين للبلاستيك	المدينة المنورة
13	مصنع شركة تصنيع مواد التعبئة والتغليف (فيبكو)	الرياض
14	مصنع المعجل لاكياس التعبئة	الجبيل
15	مصنع العبوات البلاستيكية / فرع شركة صافولا لانظمة التغليف	جدة
16	مصنع العون للملصقات التجارية والاغلفة البلاستيكية	جدة
17	مصنع الغدير لاكياس التعبئة والخيوط	الهفوف
18	مصنع الرياض للعزل الحراري ومواد التعبئة	الرياض
19	مصنع البلاستيك الاهلي	الرياض
20	مصنع ارنون للصناعات البلاستيكية	الدمام
21	شركة نابكو لانتاج المواد الاستهلاكية والبلاستيكية	جدة
22	مصنع الشرق للتغليف	الرياض
23	شركة مصنع العبيكان الوباك للعاب	الرياض
24	شركة مصنع الانسجة المتطورة	الاحساء
25	شركة العثمان للمنتجات البلاستيكية (بلاستيكو)	الهفوف
26	المصنع المتميز لمنتجات البلاستيك	جدة
27	الشركة الخليجية لانظمة التعبئة والتغليف	جدة
28	مصنع فابكو للبلاستيك	الدمام
29	مصنع الشرق الوطني الحديث	جدة
30	شركة منتجات البلاستيك السعودية (سابتكس)	الرياض

The effect of using targeted expenses in mentoring expences: An applied study on plastic industry companies in Saudi Arabia

Prepared by
Sa'ed Sa'd Al Maghdi

Supervised By
Professor Jebraeil Kahaleh

Abstract

This study aimed to explore the influence of using targeted expenses in mentoring expenses, as to do so plastic industry companies in Saudi Arabia were chosen to be the sample of our study (particularly 30) of those who are authorized and included in the data base of Ministry of Trading and Industry 2008.

The study included couple of hypotheses about the contribution of long run planning for targeted expenses to achieve better mentoring, and to design the targeted expenses as to achieve the heist savings and the reflect of that on mentoring positively.

These hypotheses were tested using t-test and simple regression, the study concluded that the participation of staff and value engineers in planning helps achieving the minimum expenses while keeping the products' quality and safety high, and that pricing the products creates kind of mentoring.

The study recommends using engineering methods to help developing products in addition to keeping the minimum level of expenses, and get red of descriptions and properties that doesn't add value or benefit to the consumer, in addition to referring to the importance of defining prices to compete in the market and obtain the consumer's satisfaction.